

Document explicatif

Délivrance d'un rapport sur des états financiers en application des Normes canadiennes d'audit

Document préparé par
le personnel du Service des normes
d'audit et de certification
de l'Institut Canadien des Comptables Agréés

Mars 2011

Délivrance d'un rapport sur des états financiers en application des Normes canadiennes d'audit

Le présent document explicatif a été préparé par le personnel du Service des normes d'audit et de certification de l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA). Il n'a pas été adopté, sanctionné, approuvé ou désapprouvé par le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC), ou par tout autre conseil ou comité de l'ICCA, ou par les instances dirigeantes ou les membres de l'ICCA ou d'un ordre provincial.

INTRODUCTION

Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) a récemment adopté à titre de Normes canadiennes d'audit (NCA) l'intégralité des Normes internationales d'audit (normes ISA) publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) au terme de son projet sur la clarté des normes. Les NCA s'appliquent aux audits d'états financiers et d'autres informations financières historiques des périodes closes à compter du 14 décembre 2010.

Le présent document explicatif vise à aider les parties prenantes à comprendre :

- a) le processus décisionnel de l'auditeur qui délivre un rapport sur des états financiers,
- b) la forme du rapport que l'auditeur délivre en application des NCA. À ce sujet, le présent document traite notamment des NCA suivantes :
 - NCA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», et la [Base des conclusions](#) y afférente;
 - NCA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers»;
 - NCA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels particuliers – considérations particulières».

L'effet conjugué de ces NCA se traduit par la création du cadre de référence pour les rapports d'audit.

Le présent document explicatif ne constitue pas une analyse exhaustive de toutes les exigences contenues dans les NCA. Le lecteur devra lire celles-ci pour en comprendre toutes les exigences.

Le présent document ne traite pas non plus des exigences spécifiques ayant trait aux modifications que l'auditeur apporte au rapport type, et que formulent des NCA comme la NCA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», ou la NCA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant». On y trouvera toutefois des renvois à ces NCA dans la mesure nécessaire. Les exigences de la NCA 805, «Audits d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières», et de la NCA 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés», ne sont pas non plus couvertes par le présent document. Il n'y est pas davantage question des exigences relatives aux termes et conditions de la mission d'audit qui n'ont pas directement rapport avec le cadre de

référence pour les rapports d'audit ni des exigences ayant trait aux déclarations écrites de la direction.

Les lecteurs peuvent aussi consulter les ressources suivantes sur le site Web du CNAC :

- le guide intitulé *Incidence sur le rapport d'audit des nouvelles normes d'audit et de comptabilité*, qui traite de questions complexes en matière de rapport que soulèvent les changements qui touchent actuellement les normes de comptabilité et d'audit;
- le guide de l'ICCA intitulé *Passage aux IFRS et certification*, qui propose des indications aux auditeurs aux prises avec des questions d'audit et de certification importantes découlant du passage, par leurs clients, des normes comptables en vigueur avant le basculement aux IFRS.

APERÇU DU CADRE DE RÉFÉRENCE POUR LES RAPPORTS D'AUDIT

Les principaux éléments du cadre de référence pour les rapports d'audit sont décrits ci-dessous.

1. Détermination du but des états financiers

Les états financiers peuvent être à usage général ou à usage particulier.

- Le paragraphe A4 de la NCA 200¹ définit les «états financiers à usage général» comme des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.
- Le paragraphe A4 de la NCA 200 définit également les «états financiers à usage particulier», comme des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers.

2. Détermination de l'acceptabilité du référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers

Aux termes de la NCA 210, l'objectif de l'auditeur consiste à établir si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies². Pour ce faire, l'auditeur est notamment tenu de déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable³. La NCA 210 fournit des directives pour déterminer l'acceptabilité des référentiels d'information financière aux fins de la préparation d'états financiers à usage général⁴. La NCA 800 fournit des directives pour déterminer l'acceptabilité des référentiels d'information financière aux fins de la

¹ NCA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit».

² NCA 210, paragraphe 3.

³ NCA 210, alinéa 6 a).

⁴ NCA 210, paragraphes A2 à A10.

préparation d'états financiers à usage particulier⁵. (Voir plus loin l'examen de tous les types de référentiels d'information financière à usage général sur lesquels l'auditeur peut désormais fonder son rapport ainsi que les Tableaux 1 à 4 de l'Annexe 1.)

3. Détermination de l'acceptabilité de la mission

La NCA 210 renferme en outre des exigences et des commentaires relatifs à l'acceptation d'une mission, que celle-ci porte sur des états financiers à usage général ou à usage particulier. (Voir le Tableau 5 de l'Annexe 1.)

4. Détermination de la nature du référentiel d'information financière : référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou référentiel reposant sur le principe de conformité?

La NCA 200 définit le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» comme désignant un référentiel qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

- reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle de la réalité, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui dépassent les exigences expresses du référentiel, ou
- reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle de la réalité. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles⁶.

La NCA 200 définit le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» comme désignant un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies dans les deux points ci-dessus⁷.

5. Présentation et libellé du rapport de l'auditeur

Les états financiers à usage général et ceux à usage particulier peuvent être préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou sur le principe de conformité. Par conséquent, la forme du rapport de l'auditeur prévue par les NCA 700 et 800 varie selon que :

- les états financiers sont à usage général ou à usage particulier;
- le référentiel d'information financière applicable est acceptable ou inacceptable aux yeux de l'auditeur;
- le référentiel d'information financière applicable repose sur le principe d'image fidèle ou sur le principe de conformité.

⁵ NCA 800, paragraphe 8.

⁶ NCA 200, alinéa 13 a).

⁷ NCA 200, alinéa 13 a).

De plus, outre certaines différences terminologiques, la présentation et le libellé du rapport non modifié délivré par l'auditeur pour chacun des cas correspondants aux paramètres ci-dessus (voir le Tableau 6 de l'Annexe 1) présentent les caractéristiques clés suivantes :

- Selon la NCA 700, les différents paragraphes du rapport de l'auditeur doivent être précédés d'intitulés pour en faire ressortir l'objet.
- Le titre du rapport de l'auditeur indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.
- Un paragraphe d'introduction qui :
 - identifie l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;
 - indique que les états financiers ont été audités;
 - mentionne l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;
 - mentionne le résumé des principales méthodes comptables suivies et des autres informations explicatives;
 - précise la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers.
- La description de la responsabilité de la direction indique que cette responsabilité porte sur les éléments du contrôle interne qu'elle juge nécessaires pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, résultant de fraudes ou d'erreurs.
- La description de la responsabilité de l'auditeur précise que :
 - l'audit a été effectué selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada⁸;
 - les normes requièrent de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie et qu'il planifie et réalise l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives;
 - un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers;
 - le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
 - l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances;
 - la prise en compte du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne;
 - un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations

⁸ Le paragraphe 15 de la Préface du *Manuel de l'ICCA – Certification*, indique ce qui suit : «Il est fréquent que les lois sur la constitution des sociétés et autres lois régissant les sociétés au Canada exigent que les audits d'états financiers soient réalisés conformément aux normes de vérification (d'audit) généralement reconnues, dont le *Manuel de l'ICCA* constitue la source première.» Le paragraphe 9 précise que les NCA constituent les normes d'audit généralement reconnues (NAGR) régissant l'audit d'états financiers et d'autres informations financières historiques. Un audit d'états financiers exécuté conformément aux NCA satisfait par conséquent aux lois sur les sociétés au Canada.

comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

- Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la description de l'audit donnée dans le rapport de l'auditeur doit mentionner «la préparation et la présentation fidèle des états financiers».
- Dans son rapport, l'auditeur indique qu'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion.
- Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite, et être signé par l'auditeur, soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel, ou les deux.
- Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays ou le territoire concerné, où l'auditeur exerce son activité.

En anglais, pour le libellé de l'opinion, la norme ISA 700 indique que, dans un rapport portant sur des états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur est tenu d'employer l'une ou l'autre des deux expressions suivantes : «present fairly, in all material respects» ou «give a true and fair view». Les deux expressions ont été conservées dans la version anglaise de la NCA 700 et des autres NCA. Au Canada, conformément à ce qu'imposent souvent les lois en vigueur et selon une pratique généralement reconnue, on utilise «present fairly, in all material respects». De l'avis du CNAC, la plupart des auditeurs continueront à utiliser cette expression. D'ailleurs, les tournures «present fairly, in all material respects» et «give a true and fair view» sont toutes deux rendues par la même expression en français : «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle». Cela dit, l'un des objectifs du CNAC lors de l'adoption des normes ISA était de mettre les auditeurs canadiens sur un pied d'égalité avec les auditeurs d'autres pays pour la réalisation des audits. Le CNAC en a conclu qu'il ne fallait pas modifier les NCA par rapport aux normes ISA en effaçant l'expression «give a true and fair view» des exigences. Il importe toutefois que les exemples indiquent le libellé le plus couramment utilisé dans les rapports sur les états financiers d'entités canadiennes produits selon les NCA. Par conséquent, le CNAC a modifié le libellé des exemples d'opinion d'auditeur fournis dans les normes ISA de façon à ce que, partout dans les NCA, ces exemples ne contiennent que l'expression «present fairly, in all material respects», sans faire aucune mention de «give a true and fair view».

La NCA 800 exige de l'auditeur qui se forme une opinion et délivre un rapport sur des états financiers à usage particulier qu'il applique les exigences de la NCA 700⁹. Elle lui impose en outre des obligations de rapport supplémentaires¹⁰ :

- Dans le cas d'états financiers préparés en application des clauses d'un contrat, l'auditeur est tenu d'évaluer si les états financiers décrivent adéquatement toutes les interprétations importantes du contrat qui a servi de base à la préparation des états financiers.
- Le rapport de l'auditeur doit également décrire le but dans lequel les états financiers ont été préparés et, le cas échéant, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations.

⁹ NCA 800, paragraphe 11.

¹⁰ NCA 800, paragraphes 12 à 14.

- Lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation des états financiers, les explications concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.
- Le rapport de l'auditeur doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs du rapport de l'auditeur du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un autre usage. Ce paragraphe doit être placé sous un titre approprié.

Des exemples de rapports de l'auditeur rédigés selon le cadre de référence pour les rapports d'audit se trouvent à l'Annexe 2.

RÉPERCUSSIONS DU CADRE DE RÉFÉRENCE POUR LES RAPPORTS D'AUDIT AU CANADA

Ainsi qu'on l'a mentionné plus haut, la NCA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière. Les paragraphes 19 et 20 de cette norme contiennent par ailleurs des exigences pour les cas où l'auditeur a établi qu'un référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire est inacceptable. Le paragraphe 19, par exemple, impose en pareilles circonstances à l'auditeur de n'accepter la mission que si la direction accepte de fournir dans les états financiers les informations supplémentaires nécessaires pour éviter que les états financiers soient trompeurs et que si lui-même attire dans son propre rapport l'attention des utilisateurs sur ces informations supplémentaires. L'analyse qui suit présuppose un contexte où le référentiel d'information financière est acceptable.

Types de référentiels d'information financière à usage général acceptables

La NCA 210 définit un large éventail de référentiels à usage général possibles, comme on peut le voir ci-dessous. La NCA 210 définit comme des référentiels d'information financière acceptables les référentiels qui :

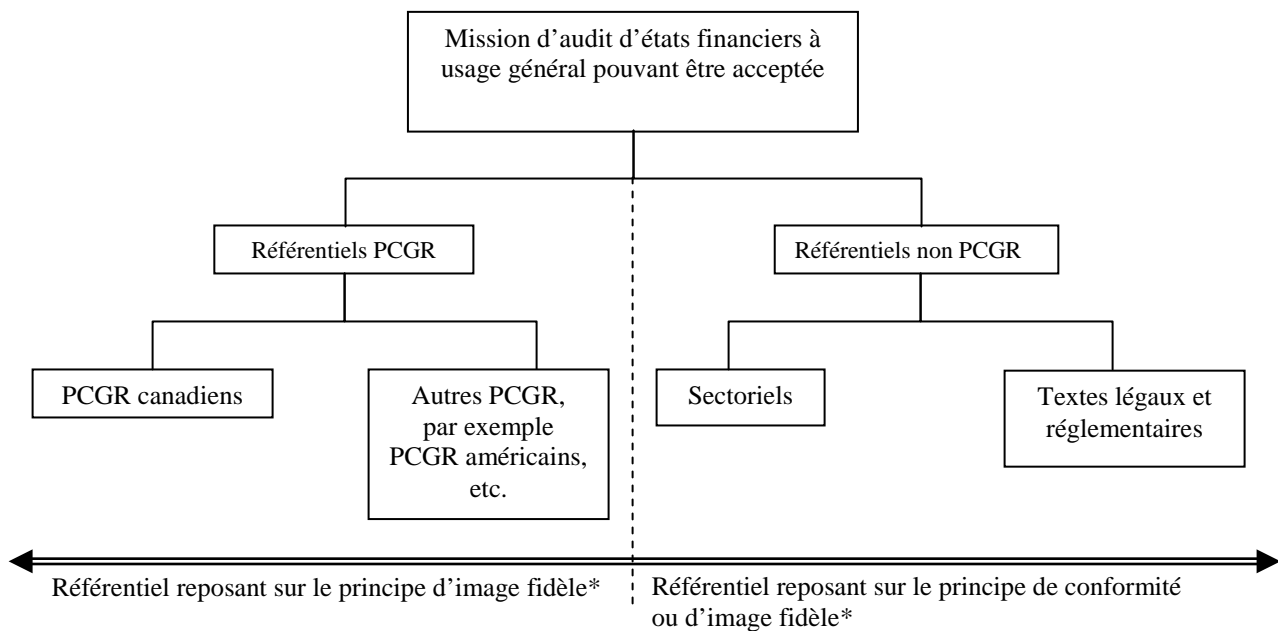
- émanent d'un organisme de normalisation autorisé à édicter des normes qui sont présumées acceptables, ou du moins reconnu comme édictant de telles normes («référentiel PCGR») ¹¹;
- comprennent des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, auxquelles des textes légaux ou réglementaires ajoutent des exigences supplémentaires liées à la préparation des états financiers («PCGR» ou, lorsque ces exigences n'entrent pas en conflit avec les normes, «référentiel non PCGR») ¹²;

¹¹ NCA 210, paragraphe A8.

¹² NCA 210, paragraphe 18.

- sont établis en vertu de textes légaux ou réglementaires, ou par tout organisme autorisé à établir des normes comptables (par exemple une organisation sectorielle) qui, à défaut d'indications contraires, sont présumées être acceptables mais ne correspondent pas nécessairement à des PCGR («référentiel non PCGR»)¹³.

Dans la plupart des cas, le référentiel d'information financière applicable prescrit par la loi constitutive de l'entité ou la loi sur les valeurs mobilières auxquelles l'entité est assujettie demeurera l'un des référentiels d'information financière applicables désignés dans le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* ou le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public* à titre de PCGR canadiens. Ces référentiels comprennent les Normes internationales d'information financière (normes IFRS), qui ont été adoptées au Canada pour les périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2011. La réglementation canadienne sur les valeurs mobilières exige que la plupart des émetteurs assujettis préparent leurs états financiers selon les IFRS et déclarent que ceux-ci sont conformes aux IFRS. La description du référentiel d'information financière fournie dans le rapport de l'auditeur devra concorder avec celle fournie dans les états financiers.



* Dans le diagramme ci-dessus, la question de savoir si le référentiel repose sur le principe d'image fidèle ou non est une question distincte. Les référentiels PCGR sont souvent des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle. Bien que certains référentiels non PCGR soient des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle, nombreux sont ceux qui constituent des référentiels reposant sur le principe de conformité. (Voir la page 11.)

La NCA 210 contient les modifications suivantes par rapport à la norme ISA 210 :

¹³ NCA 210, paragraphe A9.

- 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.

Le CNAC a apporté ces ajouts à la norme ISA 210 afin de fournir un point de référence utile aux auditeurs canadiens pour déterminer si l'utilisation d'un référentiel d'information financière autre qu'un référentiel d'information financière établi par un normalisateur autorisé ou reconnu est acceptable dans le contexte canadien. Les indications du paragraphe CA8a sont factuelles, du fait qu'elles décrivent la situation qui a cours au Canada, tant pour les entités du secteur privé que pour celles du secteur public, en ce qui a trait au référentiel d'information financière à appliquer dans le cas des états financiers à usage général. Les indications du paragraphe CA8b¹⁴ portent 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 ou des PCGR américains dans certaines circonstances. Les indications des paragraphes CA8a et CA8b étant des modalités d'application, elles ne modifient 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 délivrer un rapport sur des états financiers préparés conformément à n'importe lequel des référentiels d'information financière considérés comme acceptables selon les normes ISA.

La Base des conclusions de la NCA 210 fournit par ailleurs, à titre indicatif, des indications supplémentaires sur des questions spécifiques auxquelles les auditeurs peuvent être confrontés lorsqu'ils utilisent le cadre de référence pour les rapports d'audit dans le cas d'états financiers à usage général¹⁵. Voici ces indications, qui se reflètent également dans les tableaux de l'Annexe 1.

¹⁴ Après la publication, par l'ICCA, de la NCA 210 et de la Base des conclusions y afférente, les autorités en valeurs mobilières du Canada ont publié le *Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables*, qui oblige la plupart des émetteurs assujettis à préparer des états financiers selon les Normes internationales d'information financière. Néanmoins, certaines entités ont encore la possibilité de préparer des états financiers selon les PCGR américains.

¹⁵ NCA 210, Base des conclusions, paragraphes 14 à 19.

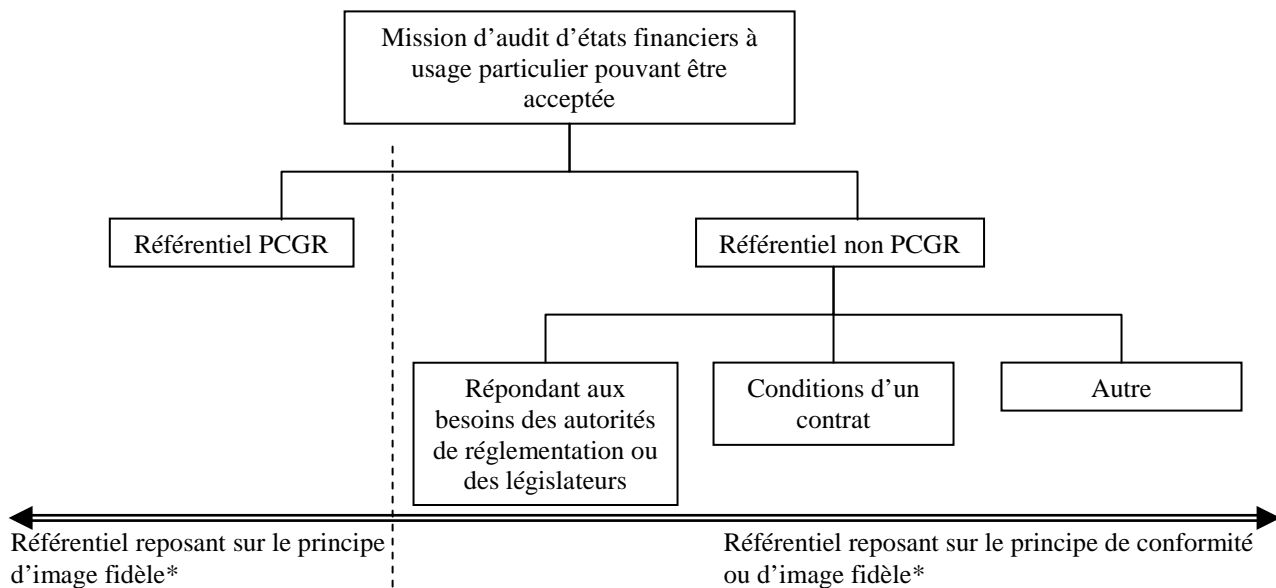
14. L'alinéa 6 a) de la NCA 210 exige que l'auditeur, avant d'accepter une mission, détermine si le référentiel d'information financière à appliquer est acceptable. Les paragraphes A4 à A8 de la NCA 210 fournissent des indications pour déterminer l'acceptabilité d'un référentiel d'information financière aux fins de la préparation d'états financiers à usage général. Le CNAC 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.
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 CNAC 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.
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 CNAC 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.

Types de référentiels d'information financière à usage particulier acceptables

La NCA 800 traite de la détermination de l'acceptabilité d'un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le diagramme qui suit en donne une illustration :



* Dans le diagramme ci-dessus, la question de savoir si le référentiel repose sur le principe d'image fidèle ou non est une question distincte. Les référentiels PCGR sont souvent des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle. Bien que certains référentiels non PCGR soient des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle, nombreux sont ceux qui constituent des référentiels reposant sur le principe de conformité. (Voir ci-dessous.)

Le champ d'application de la NCA 800 comprend les situations suivantes :

- lorsque le référentiel d'information financière applicable est non PCGR et que l'usage particulier consiste à répondre aux besoins d'une autorité de réglementation ou d'un législateur;
- lorsque des états financiers non PCGR ont été préparés selon un référentiel d'information financière applicable stipulé par contrat.

La NCA 800 permet à l'auditeur de délivrer un rapport s'il a déterminé que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans le contexte de la mission, au regard des critères énoncés dans l'Annexe 2 de la NCA 210.

Référentiels d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle ou sur le principe de conformité et forme du rapport de l'auditeur

La NCA 200 définit les référentiels d'information financière reposant respectivement sur le principe d'image fidèle et sur le principe de conformité¹⁶.

Même si la définition d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle fournie dans la NCA 200 est plutôt simple, dans certaines circonstances, il se peut que l'auditeur ait à exercer son jugement professionnel pour décider s'il doit désigner dans son rapport un

¹⁶ NCA 200, alinéa 13 a).

référentiel d'information financière comme étant un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.

Les référentiels d'information financière qui se composent de normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu aux fins de l'adoption de normes destinées à être utilisées par les entités pour la préparation d'états financiers à usage général sont souvent conçus dans le but d'aboutir à une image ou présentation fidèle. Les référentiels d'information financière conçus pour aboutir à une image fidèle sont notamment ceux décrits dans le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* et le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*. Lorsqu'un référentiel, par exemple :

- n'est pas établi par un tel organisme,
 - est fondé sur un référentiel d'information financière établi par un tel organisme, mais n'est pas conforme à toutes les exigences de ce référentiel,
- il n'est pas nécessairement un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.

Un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle doit nécessairement reconnaître l'une des possibilités définies à l'alinéa 13 a) de la NCA 200. Lorsqu'un référentiel d'information financière s'inspire d'un référentiel d'information financière contenu dans le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* ou le *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*, on peut généralement s'attendre à ce qu'il reconnaisse l'une de ces possibilités. Au Canada, on reconnaît ces possibilités dans le *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* :

- a) au paragraphe 15, à l'alinéa 17 c) et aux paragraphes 19 à 24 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, de la Partie I du *Manuel*;
- b) aux paragraphes .03 à .06 du chapitre 1400, «Normes générales de présentation des états financiers», de la Partie II du *Manuel*;
- c) aux paragraphes .03 à .06 du chapitre 1400, «Normes générales de présentation des états financiers», de la Partie III du *Manuel*;
- d) au chapitre 4600, «Régimes de retraite», de la Partie IV, où il est exigé que les entités qui appliquent cette partie se conforment aux exigences générales en matière de présentation de l'information financière de la Partie I ou de la Partie II, de sorte que les possibilités applicables pour la Partie IV correspondent respectivement à celles qui se trouvent dans la Partie I ou la Partie II, selon celle que l'entité choisit d'appliquer;
- e) aux paragraphes .03 à .07 du chapitre 1400, «Normes générales de présentation des états financiers», des normes prébasculément réunies dans la Partie V du *Manuel*.

Pour les entités qui appliquent les normes comptables canadiennes pour le secteur public, les possibilités sont énoncées aux paragraphes .012 à .014 du chapitre SP 1200 du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*, «Présentation des états financiers».

Lorsqu'un référentiel d'information financière ne s'inspire d'aucun de ces référentiels, il est beaucoup moins probable qu'il reconnaisse les possibilités définies à l'alinéa 13 a) de la NCA 200.

À noter toutefois que, selon les NCA, le fait qu'un référentiel d'information financière reconnaît ces possibilités n'est pas nécessairement suffisant en soi pour être considéré comme un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Par exemple, le paragraphe 19 de la NCA 210 précise que, s'il estime que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, l'auditeur ne doit accepter la mission d'audit que lorsque certaines conditions sont réunies, notamment que l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» n'apparaisse pas dans l'opinion que l'auditeur exprime sur les états financiers (c'est-à-dire que l'auditeur fait rapport comme si le référentiel d'information financière utilisé était un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, même si les possibilités définies à l'alinéa 13 a) de la NCA 200 n'y sont pas reconnues). De plus, le paragraphe A3 de la NCA 800 précise qu'il se peut qu'un référentiel à usage particulier ne soit pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, même si c'est le cas du référentiel d'information financière dont il s'inspire. Cela peut arriver lorsque le référentiel à usage particulier n'est pas en conformité avec toutes les exigences du référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, dont le respect est nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle.

Par conséquent, lorsqu'un référentiel d'information financière répond à la définition de référentiel reposant sur le principe d'image fidèle contenue dans la NCA 200, mais comporte des différences par rapport aux normes d'information financière qu'on utiliserait normalement pour le type d'entité en question, l'auditeur tient compte de la nature et de l'étendue de ces différences ainsi que des circonstances de la mission. Voici des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération :

- a) Lorsque les états financiers sont établis pour répondre aux besoins d'information particuliers d'une autorité de réglementation qui a spécifié le référentiel d'information financière à utiliser pour la présentation de la situation financière et des résultats d'exploitation de l'entité, l'auditeur peut être davantage susceptible de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle que de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- b) Lorsque les états financiers ne visent pas à présenter la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie d'une entité constituée en société, par exemple s'ils visent à présenter la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie d'une entreprise acquise qui fait partie d'une entité constituée en société, et que les différences entre le référentiel d'information financière utilisé et les normes d'information financière qu'on utiliserait normalement pour les états financiers à usage général d'une entité constituée en société semblent avoir pour but d'aboutir à une image ou présentation fidèle de l'entreprise acquise, l'auditeur peut être davantage susceptible de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle que de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- c) Lorsque les états financiers visent à répondre aux besoins d'information communs d'un large éventail d'utilisateurs et que les différences entre le référentiel d'information financière utilisé par l'entité et les normes d'information financière

qu'on utiliserait normalement pour les états financiers à usage général de ce type d'entité semblent avoir une incidence généralisée, l'auditeur peut être davantage susceptible de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité que de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.

- d) Lorsque les états financiers visent à présenter les résultats de calculs qu'une autorité de réglementation prescrit aux fins de la surveillance du respect d'exigences réglementaires (dans le cas d'un rapport relatif au capital réglementaire par exemple) et qui laissent peu de place au jugement, et non à présenter la situation et la performance financières de l'entité, l'auditeur peut être davantage susceptible de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité que de conclure qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.

Les différences touchant la forme du rapport de l'auditeur lorsque le référentiel utilisé repose sur le principe d'image fidèle plutôt que sur le principe de conformité peuvent se résumer comme suit :

- la description de la responsabilité de la direction concernant les états financiers fait mention de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers, et non simplement de la préparation des états financiers;
- la description de l'audit donnée dans le rapport de l'auditeur fait mention de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers, et non simplement de la préparation des états financiers;
- le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur indique (sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire) que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans tous les autres cas, le paragraphe d'opinion indique que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Ces différences sont mises en lumière dans les exemples de rapports d'auditeur présentés à l'Annexe 2.

ANNEXE 1 : APERÇU DU CADRE DE RÉFÉRENCE POUR LES RAPPORTS D'AUDIT

Tableau 1 : Détermination de l'acceptabilité ou de la non-acceptabilité du référentiel pour les états financiers à usage général — NCA 210

Les états financiers peuvent être préparés conformément à un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs (c'est ce que l'on appelle des «états financiers à usage général» préparés selon un «référentiel à un usage général»). Le tableau ci-dessous explique en quoi consistent les types de référentiels à usage général dont traite la NCA 210.

Type de référentiel	Critères d'acceptabilité	Action de l'auditeur
Normes d'information financière établies par les organismes autorisés ou reconnus qui adoptent des normes destinées à être appliquées par certains types d'entités. NCA 210, paragraphes A8, CA8a et CA8b.	Présumé acceptable pour autant que les organismes en question suivent une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. NCA 210, paragraphe A8.	Peut accepter la mission si les autres conditions préalables sont remplies : voir Tableau 5, référentiel 1.
Référentiel d'information financière comprenant des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu et visant des états financiers à usage général ainsi que des exigences supplémentaires prescrites par des textes légaux ou réglementaires pour la préparation des états financiers. NCA 210, paragraphe A34.	Présumé acceptable pour autant que les exigences supplémentaires ne soient pas en conflit avec le référentiel d'information financière désigné. NCA 210, paragraphe A34.	Voir le Tableau 3 pour déterminer si le référentiel est acceptable.
Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, à appliquer aux fins de la préparation des états financiers à usage général pour certains types d'entités. NCA 210, paragraphe A9.	En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel d'information financière est présumé acceptable pour les états financiers à usage général préparés par les entités visées. NCA 210, paragraphe A9.	Voir le Tableau 4 pour déterminer si le référentiel est acceptable.
Lorsqu'une entité est immatriculée ou exerce ses activités dans un pays où il n'y a pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire, un référentiel d'information désigné par la direction. NCA 210, paragraphe A10.	Non acceptable, car le Canada est un pays doté d'un organisme de normalisation autorisé ou reconnu.	Ne pas accepter la mission.

Tableau 2 : Détermination de l'acceptabilité ou de la non-acceptabilité du référentiel pour les états financiers à usage particulier — NCA 800

Les états financiers peuvent être préparés pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers (c'est ce que l'on appelle des «états financiers à usage particulier» préparés selon un «référentiel à usage particulier»). Le tableau ci-dessous explique en quoi consistent les référentiels à usage particulier dont traite la NCA 800.

Type de référentiel	Critères d'acceptabilité	Action de l'auditeur
Normes d'information financière établies par les organismes autorisés ou reconnus qui adoptent des normes pour les états financiers à usage particulier. NCA 800, paragraphe A6.	Présumé acceptable pour autant que les organismes en question suivent une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. NCA 800, paragraphe A6.	Peut accepter la mission si les autres conditions préalables sont remplies : voir Tableau 5, référentiel 2 a).
Référentiel d'information financière comprenant des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu et visant des états financiers à usage particulier ainsi que des exigences supplémentaires prescrites par des textes légaux ou réglementaires pour la préparation d'états financiers. NCA 800, paragraphe A7.	Présumé acceptable pour autant que les exigences supplémentaires ne soient pas en conflit avec le référentiel d'information financière désigné. NCA 800, paragraphe A7.	Le paragraphe A7 de la NCA 800 renvoie l'auditeur au paragraphe 18 de la NCA 210, qui impose à l'auditeur de déterminer s'il existe des conflits : voir Tableau 3.
Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, à appliquer aux fins de la préparation des états financiers à usage particulier d'un certain type d'entités. NCA 800, paragraphe A6.	En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel d'information financière est présumé acceptable pour les états financiers à usage général préparés par une entité visée. NCA 800, paragraphe A6.	Voir le Tableau 4 pour déterminer si le référentiel est acceptable.
Référentiel d'information financière comprenant des stipulations contractuelles relatives à l'information financière ou des dispositions de source autre que celles qui sont énumérées ci-dessus. NCA 800, paragraphe A8.	La détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière se fait en examinant si le référentiel présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la NCA 210. NCA 800, paragraphe A8.	Peut accepter la mission pour autant que d'autres conditions préalables soient remplies : voir Tableau 5, référentiel 2 b).

Tableau 3 : Détermination de l'acceptabilité ou de la non-acceptabilité du référentiel lorsque des textes légaux ou réglementaires complètent les normes d'information financière — NCA 210

Il est reconnu dans la NCA 210 qu'il se peut que des textes légaux ou réglementaires complètent les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu, adoptant des normes selon une procédure établie et transparente comportant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un vaste éventail de parties prenantes. Ce type de référentiel est également reconnu dans la NCA 800 pour les états financiers à usage particulier. L'illustration ci-dessous explique le cheminement logique relativement à ce type de référentiel d'information financière.

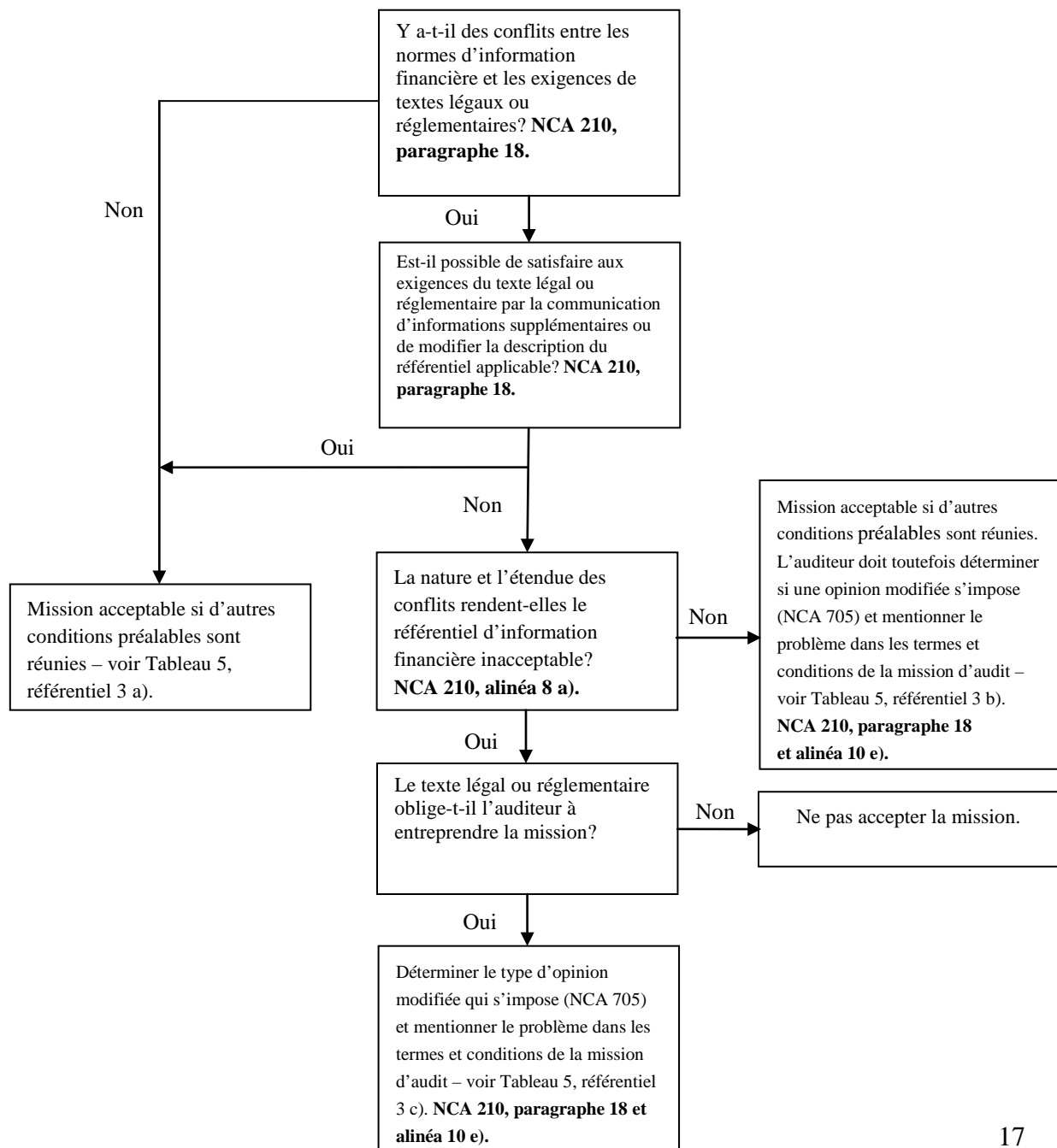


Tableau 4 : Détermination de l'acceptabilité ou de la non-acceptabilité du référentiel prescrit par des textes légaux ou réglementaires — NCA 210

La possibilité que des textes légaux ou réglementaires exigent que les états financiers soient préparés conformément à un référentiel d'information financière autre que les normes d'information financière est reconnue dans la NCA 210. Cette possibilité est également reconnue dans la NCA 800 pour les états financiers à usage particulier. L'illustration qui suit explique le cheminement logique relativement à ce type d'information financière.

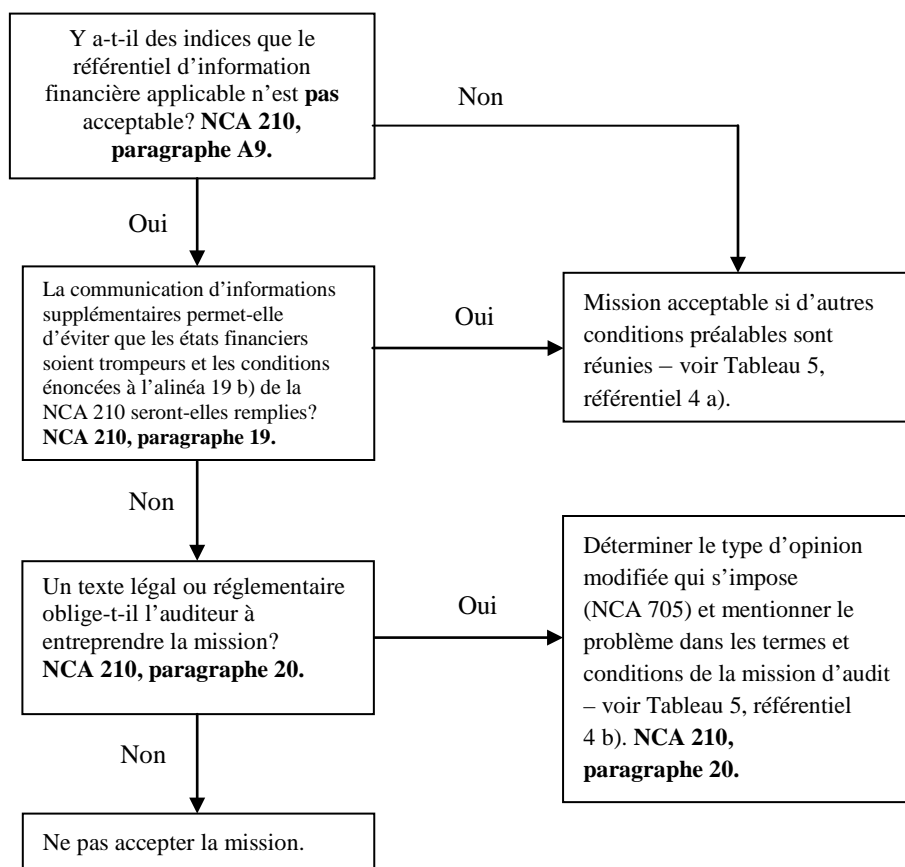


Tableau 5 : Incidence sur la décision d'accepter ou non la mission —
NCA 210

La NCA 210 énonce des conditions (entre autres que le référentiel d'information financière soit acceptable) qui doivent être réunies pour que l'auditeur puisse accepter la mission.

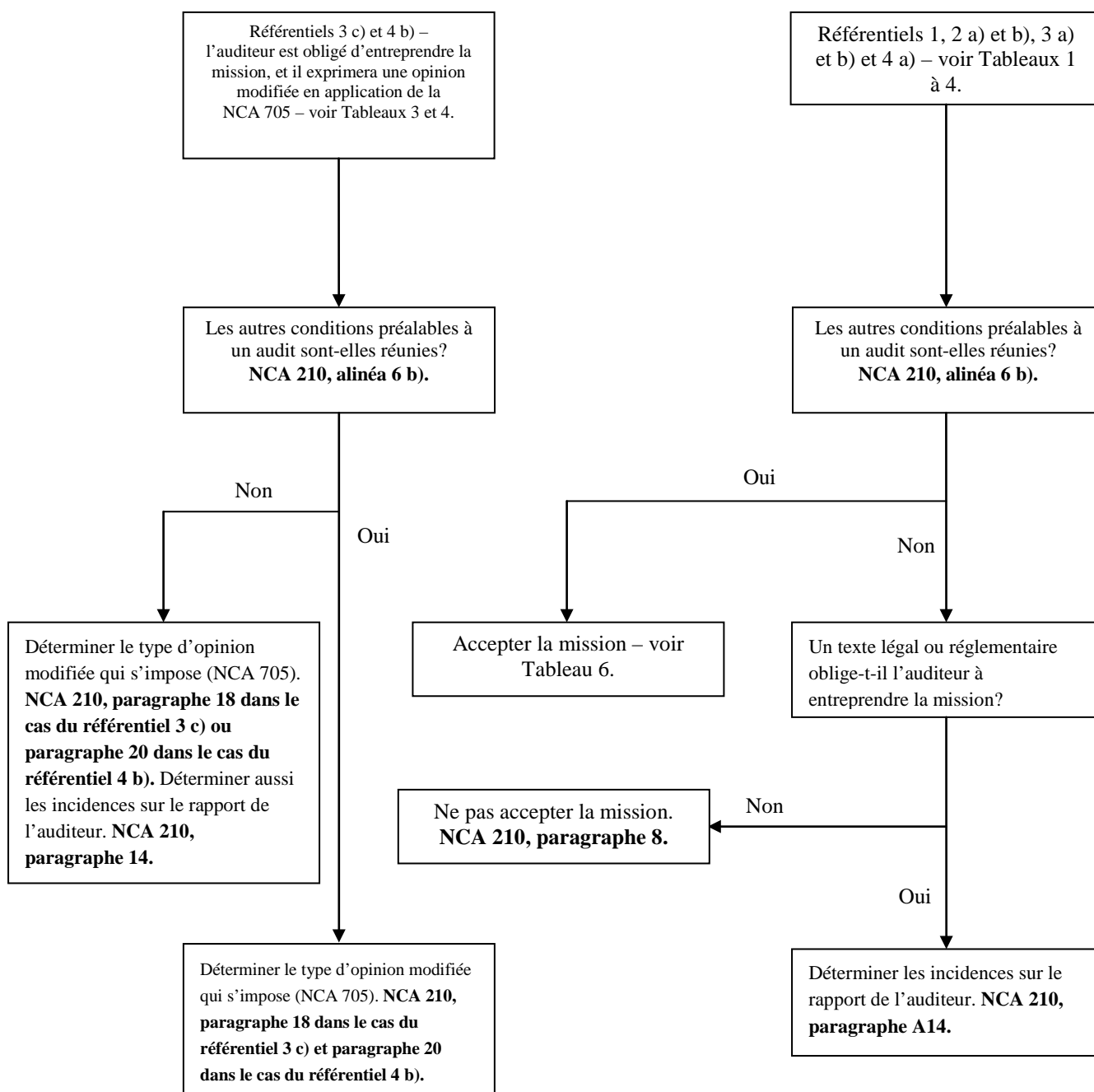


Tableau 6 : Type de rapports d’audit — NCA 700 et 800

	Référentiel acceptable		Mission en application du paragraphe 19 de la NCA 210 (Tableau 4) ¹
	Image fidèle	Conformité	Conformité
U S A G E Général	PCGR : rapport type : «donnent [...] une image fidèle» (Annexe 2, Exemple 1)	Rapport sur la conformité : «préparés [...] conformément» (Annexe 2, Exemple 2)	Rapport sur la conformité : «préparés [...] conformément» plus paragraphe d’observation A (Annexe 2, Exemple 3)
Particulier	Particulier : «donnent [...] une image fidèle» plus paragraphe d’opinion B (Annexe 2, Exemple 4)	Particulier : rapport sur la conformité : «préparés [...] conformément» plus paragraphe d’observation B (Annexe 2, Exemple 5)	Particulier : rapport sur la conformité : «préparés [...] conformément» plus paragraphes d’observation A et B (Annexe 2, Exemple 6)

Référentiels :

Image fidèle Référentiel reposant sur le principe d’image fidèle NCA 200, paragraphe 13

Conformité Référentiel reposant sur le principe de conformité NCA 200, paragraphe 13

Paragraphes d’observation :

- A** Paragraphe ayant trait aux informations supplémentaires fournies par la direction dans les états financiers et qui s’imposent pour éviter que les états financiers ne soient trompeurs.
- B** Paragraphe prévenant les utilisateurs du rapport de l’auditeur que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un autre usage.

¹ Un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle qui serait inacceptable si son utilisation n’était pas prescrite par un texte légal ou réglementaire; les conditions énoncées au paragraphe 19 de la NCA 210 sont remplies.

ANNEXE 2 : EXEMPLES DE RAPPORTS D'AUDIT SELON LE CADRE DE RÉFÉRENCE

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage général préparés conformément aux Normes internationales d'information financière.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage général préparés conformément au référentiel d'information financière stipulé dans la loi et constituant un référentiel d'information financière reposant sur le principe de conformité acceptable aux yeux de l'auditeur.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage général préparés conformément aux règles comptables prescrites par une autorité de réglementation, dans le cas où l'auditeur a accepté la mission en application du paragraphe 19 de la NCA 210.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage particulier préparés en application de clauses relatives à l'information financière stipulées dans un contrat qui constituent un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage particulier préparés conformément à un référentiel d'information financière choisi par la direction pour répondre à une demande d'information émanant d'un créancier et acceptable aux yeux de l'auditeur.
- Exemple 6 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à usage particulier préparés conformément aux règles comptables prescrites par une autorité de réglementation, dans le cas où l'auditeur a accepté la mission en application du paragraphe 19 de la NCA 210.

États financiers à usage général — référentiel reposant sur le principe d'image fidèle — Normes internationales d'information financière¹

Exemple 1 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle² de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

¹ Veuillez consulter le guide de l'ICCA intitulé *Incidence sur les rapports des nouvelles normes d'audit et de comptabilité* pour obtenir des indications sur la forme et le contenu des rapports de l'auditeur portant sur des états financiers établis selon d'autres référentiels d'information financière du *Manuel de l'ICCA – Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public*.

² Le soulignement de certains passages a pour but d'aider les lecteurs à voir les différences entre le libellé du rapport de l'auditeur présenté dans l'Exemple 1 et celui des autres exemples.

États financiers à usage général — référentiel reposant sur le principe de conformité

Exemple 2 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers requis selon un texte légal ou réglementaire.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément au référentiel d'information financière établi par la Loi XYZ du Canada (c'est-à-dire un référentiel d'information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément à la Loi XYZ du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du Canada.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

États financiers à usage général – mission acceptée en application du paragraphe 19 de la NCA 210

Exemple 3 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers requis selon un texte légal ou réglementaire.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément aux règles comptables prescrites par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel d'information financière découlant de textes légaux ou réglementaires, conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**
- **L'auditeur a conclu que le référentiel d'information financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par un texte légal ou réglementaire, et il a accepté la mission parce que les conditions stipulées au paragraphe 19 de la NCA 210 sont réunies.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément aux exigences de l'article Y du règlement Z, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences de l'article Y du règlement Z.

Observation

[Paragraphe attirant l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires que la direction devait fournir dans les états financiers pour éviter que les états financiers soient trompeurs.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

États financiers à usage particulier — référentiel reposant sur le principe d'image fidèle — contrat

Exemple 4 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité en application des exigences en matière d'information financière stipulées dans un contrat auquel elle doit se conformer (il s'agit donc d'un référentiel à usage particulier). Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction de la société ABC sur la base des exigences en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1^{er} janvier 20X1 entre la société ABC et la société DEF («le contrat»).

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux exigences en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux exigences en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat.

Référentiel comptable et restrictions quant à l'utilisation [et à la diffusion]

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention des lecteurs sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de se conformer aux exigences en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un autre usage. [Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être distribué à (ni utilisé par) d'autres parties que la société ABC et la société DEF.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

États financiers à usage particulier — référentiel reposant sur le principe de conformité — référentiel déterminé par la direction

Exemple 5 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément à un référentiel d'information financière autre que les PCGR canadiens (c'est-à-dire un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle) dans le but de répondre à une demande formulée en ce sens par un créancier (c'est-à-dire pour un usage particulier). La direction peut choisir entre différents référentiels d'information financière.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction de la société ABC dans le but de fournir des informations au créancier XYZ.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément au référentiel comptable décrit à la note X, de la détermination du caractère acceptable de ce référentiel dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable décrit à la note X.

Référentiel comptable et restrictions quant à l'utilisation [et à la diffusion]

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention des lecteurs sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but de fournir des informations au créancier XYZ. En conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un autre usage. [Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à son créancier XYZ et ne devrait pas être distribué à (ni utilisé par) d'autres parties que la société ABC et le créancier XYZ.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

États financiers à usage particulier — mission acceptée en application du paragraphe 19 de la NCA 210

Exemple 6 :

Le contexte est le suivant :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers requis selon un texte légal ou réglementaire.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage particulier préparés par la direction de l'entité conformément aux règles comptables prescrites par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel d'information financière découlant de textes légaux ou réglementaires, conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle) dans le but de satisfaire aux exigences de cette autorité. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.**
- **L'auditeur a conclu que le référentiel d'information financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par un texte légal ou réglementaire, mais il a accepté la mission parce que les conditions stipulées au paragraphe 19 de la NCA 210 étaient réunies.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la NCA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire visé]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction de la société ABC sur la base des exigences comptables de l'article Y du règlement Z.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément aux exigences comptables de l'article Y du règlement Z, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences comptables de l'article Y du règlement Z.

Observation

[Paragraphe attirant l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires fournies dans les états financiers par la direction pour éviter que les états financiers soient trompeurs.]

Référentiel comptable et restrictions quant à l'utilisation [et à la diffusion]

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention des lecteurs sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but de répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un autre usage. [Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être distribué à (ni utilisé par) d'autres parties que la société ABC et l'autorité de réglementation DEF.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]