

---

---

# Incidences sur les rapports des nouvelles normes d'audit et de comptabilité

Guide n° 12 — avril 2014

---

---

Le présent guide de CPA Canada a été élaboré par le Groupe de travail sur l'incidence des NCA sur les rapports d'audit et il reflète les points de vue du Groupe de travail.

Les professionnels en exercice doivent exercer leur jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans ce guide sont appropriées et s'appliquent à la mission d'audit concernée. Ce guide n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC).

L'information contenue dans le présent document est présentée dans le seul but de fournir des indications générales sur des questions d'intérêt pour le lecteur, lequel accepte l'entière responsabilité de l'utilisation qu'il en fait. Comptables professionnels agréés du Canada et ses conseils et comités, ainsi que les auteurs, ne peuvent être tenus responsables de toute erreur ou omission, ni des résultats obtenus par suite de l'utilisation de cette information.

## Introduction

Des changements importants touchent actuellement les normes de comptabilité et d'audit du Canada. Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) reconnaît que ces changements peuvent avoir une incidence sur la forme et le contenu des rapports des professionnels en exercice. Le CNAC a formé un groupe de travail chargé d'élaborer des indications sur des questions complexes relatives aux rapports susceptibles de se poser pendant cette période de transition, en vue de favoriser l'uniformité dans les rapports délivrés.

## Changements apportés aux normes comptables

Le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* a été restructuré, et ce qu'on appelait les principes comptables généralement reconnus du Canada (PCGR), est passé de référentiel d'information financière unique à un ensemble comprenant différents référentiels d'information financière. Ceux-ci sont identifiés de la façon suivante dans le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :

- Partie I — Normes internationales d'information financière (IFRS)
- Partie II — Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé
- Partie III — Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif
- Partie IV — Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite
- Partie V — PCGR canadiens avant l'adoption des Parties I, II, III ou IV (normes comptables en vigueur avant le basculement)

La Partie I est entrée en vigueur pour les états financiers intermédiaires et annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 (exception faite d'un report de trois ans pour les sociétés de placement et les fonds distincts des entreprises d'assurance vie, et de quatre ans pour les entités ayant des activités à tarifs réglementés, comme il est indiqué au paragraphe I.7 de l'Introduction à la Partie I du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*). Les Parties II et IV (sauf dans le cas des régimes d'avantages sociaux fournissant des avantages pendant la période d'emploi, pour qui l'entrée en vigueur s'est faite pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012) sont entrées en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. La Partie III est entrée en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012. L'application anticipée des Parties I à IV est permise. Si une entité choisit de ne pas adopter les normes qui s'appliquent à elle avant la date d'entrée en vigueur de ces normes, elle continue de suivre les normes comptables en vigueur avant le basculement (normes de la Partie V).

Le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* contient les normes comptables applicables aux gouvernements fédéral, provinciaux et territoriaux, ainsi qu'aux administrations locales et aux organismes publics. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) a apporté des changements à ses normes afin de préciser quelles sont celles qui s'appliquent aux organismes publics. Par exemple, les entreprises publiques doivent appliquer les IFRS pour les périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Les autres organismes publics ont le choix de préparer leurs états financiers conformément aux normes pour le secteur public ou aux IFRS,

selon les besoins des utilisateurs de leurs états financiers, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Les organismes sans but lucratif du secteur public doivent appliquer les normes comptables du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, avec ou sans les normes des chapitres de la série SP 4200, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

## Changements apportés aux normes d'audit

Le CNAC a adopté les Normes internationales d'audit (normes ISA) à titre de Normes canadiennes d'audit (NCA) pour les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Les NCA se trouvent dans le *Manuel de CPA Canada – Certification*. Les normes en vigueur avant la publication des NCA ont été conservées dans le *Manuel*, sur une base temporaire, afin d'aider les auditeurs à réaliser les audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010.

## Objet du guide

Étant donné la complexité des changements apportés aux normes de comptabilité et d'audit, le présent guide vise à favoriser l'uniformité dans la forme et le contenu des rapports des professionnels en exercice en fournissant des indications à l'égard des circonstances qui surviennent couramment. Ce guide ne modifie ni ne remplace les normes d'audit ou d'examen, qui seules font autorité. Il ne traite pas nécessairement par ailleurs de tous les changements en matière de rapport qui découleront de l'entrée en vigueur des nouvelles NCA. En ce qui a trait aux rapports d'audit sur les états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010, les lecteurs trouveront des indications dans les NCA suivantes :

- NCA 510, *Audit initial – Soldes d'ouverture*
- NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*
- NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*
- NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*
- NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*
- NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*
- NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier – Considérations particulières*
- NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier – Considérations particulières*
- NCA 810, *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*

Les lecteurs peuvent aussi consulter les indications suivantes :

- le document explicatif intitulé [Délivrance d'un rapport sur des états financiers en application des Normes canadiennes d'audit](#), qui vise à aider les parties prenantes à comprendre le processus décisionnel de l'auditeur qui délivre un rapport sur des états financiers selon les NCA, ainsi que la forme de ce rapport;
- le document [Passage aux IFRS et certification](#), qui fournit 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.

## Présentation du guide

Ce guide est mis à jour périodiquement, à mesure que sont soulevées d'autres questions en matière de rapport. Chaque nouvelle version porte une date, et précise la nature et l'ampleur des changements survenus depuis la version la plus récente.

Le guide aborde divers problèmes sous la forme de questions et réponses. On y trouve également des exemples de rapports. Ils visent à aider les professionnels en exercice à comprendre et à appliquer les exigences et les modalités d'application publiées par le CNAC concernant les rapports.

## Renseignements supplémentaires

Permanent : Eric R. Turner, CPA, CA

Courriel : [eturner@cpacanada.ca](mailto:eturner@cpacanada.ca)

Téléphone : 416-204-3240

Télécopieur : 416-204-3408

# Table des matières

|  |    |
|--|----|
| Questions et réponses relatives aux rapports sur des états financiers établis selon les nouveaux référentiels d'information financière.....  | 1  |
| Question 1 a) Application des normes d'audit à l'état de la situation financière d'ouverture .....   | 1  |
| Question 1 b) Mention du référentiel d'information financière dans le rapport du professionnel en exercice .....   | 3  |
| Question 1 c) Description dans le paragraphe d'opinion des informations que les états financiers sont censés fournir .....   | 6  |
| Question 1 d) Informations comparatives et incidence de ces informations sur le rapport de l'auditeur sur les premiers états financiers établis conformément à un nouveau référentiel d'information financière ..... | 10 |
| Question 1 e) Description du référentiel d'information financière lorsqu'une entité applique en 2010 les normes comptables en vigueur avant le basculement.....  | 13 |
| Question 1 f) Adoption anticipée d'un nouveau référentiel d'information financière et paragraphe d'observations .....  | 15 |
| Question 1 g) Mention des PCGR canadiens dans le rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un nouveau référentiel d'information financière .....   | 17 |
| Question 1 h) Rapport de mission d'examen sur les premiers états financiers établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.....   | 20 |
| Question 1 i) Informations budgétaires contenues dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public .....  | 23 |
| Question 1 j) Correction des états financiers selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120 du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public.....  | 25 |
| Questions et réponses relatives à d'autres considérations en matière de rapport.....   | 27 |
| Question 2 a) Informations comparatives et incidence de ces informations sur le rapport de l'auditeur .....  | 27 |
| Question 2 b) Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier.....   | 31 |
| Question 2 c) Forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un autre référentiel à usage général .....   | 33 |

|               |   |     |
|---------------|---|-----|
| Question 2 d) | Référentiels d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle et référentiels d'information financière reposant sur l'obligation de conformité .....  | 39  |
| Question 2 e) | Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur.....  | 44  |
| Question 2 f) | Date du rapport du professionnel en exercice .....  | 48  |
| Question 2 g) | Ajout de la mention supplémentaire exigée au paragraphe 13 b) de la NCA 800 .....   | 54  |
| Question 2 h) | Rapport sur des états financiers résumés .....  | 57  |
| Question 2 i) | Informations supplémentaires présentées avec les états financiers.....  | 62  |
| Question 2 j) | Détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel à usage général, et rapport sur un référentiel inacceptable .....   | 66  |
| Question 2 k) | États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur .....   | 71  |
|               | Questions et réponses relatives aux rapports sur un état financier isolé, et sur un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier .....   | 80  |
| Question 3 a) | Rapport sur un état financier isolé et sur un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier.....  | 80  |
|               | Exemples de rapports .....  | 89  |
|               | Introduction.....   | 89  |
|               | Premiers états financiers établis selon les Normes internationales d'information financière .....   | 90  |
| 1 a)          | Les IFRS sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport du vérificateur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.....                                   | 90  |
| 1 b)          | Les IFRS sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.....   | 92  |
| 1 c)          | Les IFRS sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée .....  | 94  |
|               | Premiers états financiers établis selon d'autres référentiels d'information financière .....  | 97  |
| 2 a)          | Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport du vérificateur fait mention uniquement de la période considérée.....     | 97  |
| 2 b)          | Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée..... | 100 |

|      |   |     |
|------|---|-----|
| 2 c) | Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés .....  | 102 |
| 2 d) | Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....   | 104 |
| 2 e) | Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée.....   | 107 |
| 2 f) | Les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés .....   | 109 |
| 2 g) | Les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....  | 112 |
| 2 h) | Les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés .....  | 116 |
| 2 i) | Les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée .....  | 119 |
| 2 j) | Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui appliquait auparavant un autre ensemble de PCGR — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés .....       | 122 |
| 2 k) | Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui appliquait auparavant un autre ensemble de PCGR — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....  | 125 |
| 2 l) | Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui n'appliquait pas un autre ensemble de PCGR auparavant — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés ..... | 129 |
| 2 m) | Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui n'appliquait pas un autre ensemble de PCGR auparavant — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....                                  | 132 |



|  |     |
|--|-----|
| États financiers à usage particulier.....  | 136 |
| 3 a) États financiers d'une caisse de retraite déposés auprès d'une autorité de réglementation — Passage à un nouveau référentiel d'information financière — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....  | 136 |
| 3 b) États financiers d'une caisse de retraite déposés auprès d'une autorité de réglementation — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....  | 141 |
| 3 c) États financiers établis conformément aux clauses d'un contrat d'achat (ou de vente) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....   | 144 |
| 3 d) États financiers d'une coopérative d'habitation déposés auprès de la Société canadienne d'hypothèques et de logement — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....   | 147 |
| 3 e) États financiers non consolidés établis dans un but spécifique conformément à un référentiel d'information financière à usage général (Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée..... | 150 |
| 3 f) États financiers non consolidés établis conformément à un référentiel d'information financière à usage particulier (Normes comptables en vigueur avant le basculement) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.....                                     | 152 |
| Rapports sur des états financiers établis conformément au Règlement 52-107.....  | 155 |
| 4 a) États financiers d'une personne inscrite établis conformément au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur.....   | 156 |
| 4 b) États financiers d'une personne inscrite établis conformément au sous-paragraphe 3(a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur.....   | 159 |
| 4 c) État financier relatif à l'acquisition d'un terrain pétrolifère ou gazéifère établi conformément au paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur.....   | 162 |
| Rapports de l'auditeur pour les audits réalisés à la fois selon les Normes canadiennes d'audit et les normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis.....  | 165 |
| 5 a) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis conformément aux normes comptables en vigueur avant le basculement et faisant le rapprochement entre les PCGR américains et les normes comptables en vigueur avant le basculement — Rapport de l'auditeur.....              | 167 |

|   |     |
|---|-----|
| 5 b) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010<br>établis conformément aux IFRS — Rapport de l'auditeur.....  | 171 |
| 5 c) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010<br>établis conformément aux PCGR américains —<br>Rapport de l'auditeur .....   | 175 |
| Rapports d'audit sur des états financiers isolés et des éléments,<br>comptes ou postes spécifiques d'un état financier .....  | 179 |
| 6 a) Tableau des frais d'exploitation établi<br>conformément aux clauses d'un contrat de<br>location — Rapport de l'auditeur.....   | 180 |
| 6 b) Tableau des ventes brutes, établi conformément aux<br>clauses d'un contrat de location — Rapport de l'auditeur.....  | 184 |
| Rapports découlant des situations traitées dans<br>la NCA 710, <i>Informations comparatives — Chiffres<br/>correspondants et états financiers comparatifs</i> .....   | 188 |
| 7 Sommaire des différents types de rapports de l'auditeur<br>découlant des situations visées dans la NCA 710,<br>Informations comparatives — Chiffres correspondants<br>et états financiers comparatifs ..... | 190 |
| Correction des états financiers selon le paragraphe .31<br>du chapitre SP 2120  |     |
| 8 Chiffres correspondants.....  | 262 |
| Résumé des modifications apportées au guide.....  | 265 |
| Groupe de travail sur l'incidence des<br>NCA sur les rapports d'audit .....   | 266 |

## QUESTIONS ET RÉPONSES RELATIVES AUX RAPPORTS SUR DES ÉTATS FINANCIERS ÉTABLIS SELON LES NOUVEAUX RÉFÉRENTIELS D'INFORMATION FINANCIÈRE

Question 1 a) Application des normes d'audit à l'état de la situation financière d'ouverture

**Quelles normes d'audit l'auditeur applique-t-il à l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture lorsqu'une entité effectue la transition à un nouveau référentiel d'information financière pour ses états financiers de 2011, et quelle est la forme du rapport d'audit?**

1. Les dispositions relatives à la transition de certaines parties du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* exigent que les états financiers du premier exercice d'adoption d'un nouveau référentiel d'information financière contiennent un état de la situation financière d'ouverture<sup>1</sup>. Les normes de vérification de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Certification* s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010. Les NCA s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes closes à compter de cette date. L'adoption anticipée des NCA n'est pas permise. La question des normes d'audit qu'il convient d'appliquer se pose lorsque les premiers états financiers établis selon un nouveau référentiel d'information financière concernent une période close après le 14 décembre 2010 et que ces états financiers comprennent un état de la situation financière d'ouverture à une date antérieure au 14 décembre 2010. Par exemple, pour une entité dont l'exercice correspond à l'année civile les premiers états financiers établis selon le nouveau référentiel comprendraient les états de la situation financière de l'entité :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture).
2. Lors du basculement d'une entité à un nouveau référentiel d'information financière, l'auditeur de l'entité applique les NCA à l'audit des états de la situation financière au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, puisqu'ils se rapportent à des périodes closes après l'entrée en vigueur des NCA.
3. Il existe divers points de vue défendables quant à la question de savoir s'il faut appliquer les anciennes normes de vérification ou les NCA à l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ainsi, l'auditeur peut choisir d'appliquer :
  - a) les normes de vérification qui étaient en vigueur avant la publication des NCA<sup>2</sup>;
  - b) les NCA;
  - c) une combinaison de ces deux séries de normes.

<sup>1</sup> Voir par exemple le paragraphe .05 du chapitre 1500 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, «Application initiale des normes». D'autres parties du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* contiennent des exigences semblables.

<sup>2</sup> Pour les audits des états de la situation financière d'ouverture au 14 décembre 2010 ou à une date ultérieure, seules les NCA s'appliquent.

4. Dans tous les cas, le rapport de l'auditeur fait mention des normes d'audit généralement reconnues du Canada (NAGR). Le rapport de l'auditeur sur les états financiers de 2011 a la forme exigée dans la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, illustrée dans les exemples de rapports présentés dans ce guide.

## Question 1 b) Mention du référentiel d'information financière dans le rapport du professionnel en exercice

**Comment le rapport du professionnel en exercice doit-il faire mention du référentiel d'information financière lorsque les états financiers sont établis selon un des référentiels d'information financière du Manuel de CPA Canada - Comptabilité ou du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public?**

### Contexte

1. À la différence du chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», qui renvoie à un seul référentiel d'information financière (les PCGR canadiens), les NCA ne mentionnent pas un référentiel d'information financière donné comme étant celui qui est acceptable pour les états financiers à usage général. La NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, précise qu'à l'heure actuelle, il n'existe pas de points de référence objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus à l'échelle internationale pour juger du caractère acceptable d'un référentiel à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière établies par les organismes autorisés ou reconnus pour ce qui concerne l'adoption de normes sont présumées acceptables aux fins de la préparation des états financiers à usage général. L'auditeur est tenu, en vertu du paragraphe 6 de la NCA 210, de déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable.
2. Les principes généraux suivants ont été appliqués pour promouvoir l'uniformité dans le libellé du rapport de l'auditeur :
  - a) Le rapport décrit clairement le référentiel d'information financière utilisé par la direction pour la préparation des états financiers. Comme le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* a été restructuré pour inclure différents référentiels d'information financière, l'utilisation de l'expression «principes comptables généralement reconnus du Canada» n'est pas suffisamment précise pour permettre au lecteur de savoir quel référentiel d'information financière a été utilisé.
  - b) Les rapports relatifs à des entités différentes décrivent un même référentiel d'information financière de la même façon. Par exemple, le rapport sur les états financiers d'une entreprise à capital fermé établis selon les Normes internationales d'information financière (IFRS) doit donner la même description du référentiel d'information financière qu'un rapport sur les états financiers d'une entreprise ayant une obligation d'information du public également établis selon les IFRS.
  - c) Le rapport reprend normalement les termes que l'entité emploie pour décrire, dans ses états financiers, le référentiel qu'elle a utilisé. Certaines parties du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* exigent que le référentiel utilisé soit explicitement indiqué dans les états financiers<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Voir, par exemple, le paragraphe 16 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, de la Partie I, et le paragraphe .16 du chapitre 1400 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Normes générales de présentation des états financiers».

### États financiers établis selon les IFRS

3. Pour déterminer comment décrire, dans le rapport du professionnel en exercice, les états financiers établis selon les IFRS, on tient compte de ce qui suit :
- a) les IFRS sont un référentiel d'information financière séparément reconnu utilisé dans un grand nombre de pays;
  - b) les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) sont intégrées sans modification au *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*;
  - c) les entités canadiennes qui sont des émetteurs assujettis sont tenues par la réglementation canadienne sur les valeurs mobilières de faire une déclaration de conformité aux IFRS, définies comme étant les «Normes internationales d'information financière telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board». L'auditeur peut décrire le référentiel d'information financière dans son rapport comme étant les «Normes internationales d'information financière» ou les «Normes internationales d'information financière telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board» pour se conformer à la réglementation canadienne sur les valeurs mobilières;
  - d) les entités canadiennes qui sont soumises à des obligations d'information sur les marchés des valeurs mobilières d'autres pays sont souvent tenues de faire une déclaration de conformité aux «Normes internationales d'information financière telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board». Ce libellé peut devoir être reflété dans le rapport de l'auditeur.

Au Canada, les mots supplémentaires «telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board» sont redondants, parce que les IFRS telles qu'établies par l'IASB ont été intégrées sans modification au *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, comme on l'a mentionné précédemment. Cependant, l'emploi de ces mots dans la description du référentiel d'information financière n'est ni incorrect, ni interdit. La législation canadienne sur les valeurs mobilières exige que le rapport de l'auditeur fasse mention des «Normes internationales d'information financière». C'est le libellé employé dans les exemples de rapports du présent guide. Lorsque d'autres lois ou règlements exigent le recours à un libellé différent pour décrire le référentiel d'information financière (par exemple les mots supplémentaires mentionnés précédemment), l'auditeur se conforme à ces lois ou règlements. Le paragraphe 15 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, exige que l'auditeur évalue si les états financiers décrivent adéquatement le référentiel d'information financière.

### États financiers établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement

4. L'entité applique les normes comptables de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* jusqu'à ce qu'elle adopte les normes de l'une des autres parties. Dans le rapport du professionnel en exercice sur des états financiers établis selon les normes comptables de la Partie V, le référentiel d'information financière serait décrit comme étant les «principes comptables généralement

reconnus du Canada». Les normes de la Partie V cessent de constituer des PCGR canadiens pour l'entité à compter de la date d'application obligatoire de l'autre partie du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* qui s'applique à l'entité.

#### **États financiers établis selon d'autres référentiels d'information financière du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité***

5. Pour déterminer comment décrire, dans le rapport du praticien, des états financiers établis selon d'autres référentiels d'information financière contenus dans le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, on a tenu compte des principes énoncés au paragraphe 2 de la présente question. De plus, en vertu du paragraphe 37 de la NCA 700, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé. Par conséquent, dans le cas des Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, la description utilisée dans les rapports serait «Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé». Une approche semblable serait suivie pour les autres référentiels d'information financière du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*. Par exemple, les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite contenues dans la Partie IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* seraient décrites comme étant les «Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite».

#### **États financiers établis selon les normes comptables du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public***

6. Dans le rapport du professionnel en exercice sur des états financiers établis selon les normes comptables contenues dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, le référentiel d'information financière serait décrit comme étant les «Normes comptables canadiennes pour le secteur public».

#### **Réalisation d'un audit selon les normes de vérification qui étaient en vigueur avant la publication des NCA, ou encore d'un examen**

7. L'approche utilisée dans la présente question concernant la description du référentiel d'information financière selon lequel les états financiers ont été établis peut aussi être utilisée lorsque le professionnel en exercice effectue un audit selon les normes de vérification qui étaient en vigueur avant la publication des NCA et fait rapport selon le chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», ou encore lorsqu'il effectue un examen selon le chapitre 8200, «Examen d'états financiers par l'expert comptable». Ce pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'une entité adopte de façon anticipée un nouveau référentiel d'information financière comme les IFRS ou les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

## Question 1 c) Description dans le paragraphe d'opinion des informations que les états financiers sont censés fournir

**Lorsqu'une entité adopte un nouveau référentiel d'information financière, comment l'auditeur doit-il décrire dans le paragraphe d'opinion de son rapport les informations que les états financiers sont censés fournir?**

### Contexte

1. Le paragraphe A29 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, précise que l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle des informations que les états financiers sont censés fournir, c'est-à-dire, dans le cas de bon nombre de référentiels à usage général, la situation financière de l'entité à la date de clôture de la période, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date.
2. Le paragraphe .14 du chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», exige que dans le paragraphe d'énoncé d'opinion, le vérificateur indique que, à son avis, les états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie de l'entité selon les principes comptables généralement reconnus du Canada.
3. Comme les PCGR du Canada comprennent divers référentiels d'information financière, l'auditeur doit prendre en considération les exigences du référentiel d'information financière concerné lorsqu'il exprime une opinion dans son rapport en vertu de la NCA 700 ou du chapitre 5400.

### Normes internationales d'information financière (IFRS) (Partie I du Manuel de CPA Canada - Comptabilité)

4. Le paragraphe 15 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, précise que les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité.
5. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [la société] au [date], ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière.»



**Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé  
(Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*)**

6. Le paragraphe .03 du chapitre 1400 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Normes générales de présentation des états financiers», précise que les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie d'une entité selon les principes comptables généralement reconnus du Canada.
7. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [la société] au [date], ainsi que de ses résultats d'exploitation et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.»

**Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif  
(Partie III du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*)**

8. Le paragraphe .03 du chapitre 1401 de la Partie III du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Normes générales de présentation des états financiers des organismes sans but lucratif», précise que les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie d'une entité selon les principes comptables généralement reconnus.
9. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle la situation financière de [l'organisme] au [date], ainsi que de ses résultats d'exploitation et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif.»

**Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite  
(Partie IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*)**

10. Le paragraphe .10 du chapitre 4600 de la Partie IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Régimes de retraite», précise que les états financiers doivent comprendre :
  - a) un état de la situation financière;
  - b) un état de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations;
  - c) un état de l'évolution des obligations au titre des prestations de retraite.
11. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la

situation financière de [le régime de retraite] au [date], ainsi que de l'évolution de son actif net disponible pour le service des prestations et de l'évolution de ses obligations au titre des prestations de retraite pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite.»

**Normes comptables en vigueur avant le basculement  
(Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*)**

12. Le paragraphe .03 du chapitre 1400 de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Normes générales de présentation des états financiers», précise que les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie d'une entité selon les principes comptables généralement reconnus.
13. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [la société] au [date], ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.»

**Normes comptables canadiennes pour le secteur public  
(*Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*)**

14. Le paragraphe .012 du chapitre SP 1200 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* (Manuel du secteur public), «Présentation des états financiers», précise que les états financiers doivent comporter toute l'information nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière, des résultats des activités, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie du gouvernement.
15. L'opinion de l'auditeur est par conséquent libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [le gouvernement] au [date], ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.»
16. Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public a publié en juin 2011 de nouvelles normes comptables qui remplacent le chapitre SP 1200 par le chapitre SP 1201, «Présentation des états financiers», pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2012 dans le cas des organismes publics et à compter du 1<sup>er</sup> avril 2015 dans le cas des gouvernements. L'adoption anticipée est permise. Le paragraphe SP 1201.012 précise que les états financiers doivent comporter toute l'information nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière, des résultats des activités, des

gains et pertes de réévaluation, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie du gouvernement.

17. Par conséquent, lorsque le chapitre SP 1201 est adopté et lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, l'opinion de l'auditeur est libellée comme suit, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [le gouvernement] au [date], ainsi que des résultats de ses activités, de ses gains et pertes de réévaluation, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.»
18. La Préface des Normes comptables pour le secteur public du Manuel du secteur public précise que, aux fins de la communication de leur information financière, les organismes sans but lucratif du secteur public doivent se conformer aux normes applicables aux organismes sans but lucratif contenues dans le Manuel du secteur public ou aux normes du Manuel du secteur public sans les chapitres SP 4200 à SP 4270. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers d'un organisme sans but lucratif du secteur public qui se conforme aux normes du Manuel du secteur public sans les chapitres SP 4200 à SP 4270 est libellée tel qu'il est indiqué aux paragraphes 15 et 17 de la présente question.
19. Le chapitre SP 4200, «Présentation des états financiers des organismes sans but lucratif», définit des normes concernant la présentation des états financiers des organismes sans but lucratif qui appliquent les normes pour les organismes sans but lucratif, ainsi que les informations à fournir dans ces états. Le chapitre SP 4200 a été mis à jour en juin 2011. Le paragraphe SP 4200.05 indique que les états financiers d'un organisme sans but lucratif doivent fournir l'information nécessaire pour satisfaire aux dispositions du chapitre et des autres, de façon à donner une image fidèle de la situation financière, des résultats des activités et des flux de trésorerie de l'organisme selon les principes comptables généralement reconnus. Une note indique qu'un état des gains et pertes de réévaluation peut être exigé.
20. Dans le cas des organismes sans but lucratif du secteur public qui se conforment aux normes pour les organismes sans but lucratif contenues dans le Manuel du secteur public, l'opinion de l'auditeur est libellée comme suit lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, selon les explications données à la question 2 a) : «À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [l'organisme sans but lucratif du secteur public] au [date], ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour [la période] close à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.» L'état des gains et pertes de réévaluation n'est pas exigé et l'auditeur n'en fait donc pas mention dans son rapport tant que l'organisme sans but lucratif du secteur public n'adopte pas le chapitre SP 1201.

Question 1 d) Informations comparatives et incidence de ces informations sur le rapport de l'auditeur sur les premiers états financiers établis conformément à un nouveau référentiel d'information financière

**Comment la différence entre les «états financiers comparatifs» et les «chiffres correspondants» selon les NCA influence-t-elle le rapport de l'auditeur sur les premiers états financiers lorsqu'une entité effectue la transition à un nouveau référentiel d'information financière?**

1. La distinction entre les deux approches abordées à la question 2 a) est importante en ce qui concerne les audits des premiers états financiers établis selon les nouveaux référentiels d'information financière qui contiennent des dispositions relatives à la transition exigeant la présentation d'informations comparatives, y compris des notes complémentaires. Par exemple, pour une entité dont l'exercice correspond à l'année civile, les premiers états financiers établis selon le nouveau référentiel d'information financière comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture).
2. L'auditeur s'entretient avec l'entité afin de déterminer quelle approche celle-ci adoptera pour ses premiers états financiers et sur quoi portera le rapport de l'auditeur. Dans bien des cas, l'auditeur peut avoir la responsabilité de faire rapport sur les états financiers de toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés (par exemple, en raison d'une obligation découlant du fait que l'entité est un émetteur assujéti). (Se reporter aux paragraphes 3 à 6 de la présente question ainsi qu'à l'exemple de rapport 1 b), dans lequel l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.) Dans d'autres cas, l'entité peut avoir un choix (par exemple, s'il s'agit d'une entreprise à capital fermé). Lorsque l'entité a un choix, elle peut considérer préférable que l'auditeur fasse rapport sur toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés plutôt que sur la période considérée uniquement, surtout lorsque l'auditeur détermine que les procédures supplémentaires à mettre en œuvre pour étayer son opinion sur les états financiers comparatifs ne sont pas significativement différentes de celles requises pour faire rapport uniquement sur la période considérée. (Se reporter aux paragraphes 7 à 11 de la présente question ainsi qu'à l'exemple de rapport 1 c), dans lequel l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.) Ces entités peuvent aussi préférer la forme de l'exemple de rapport 1 b) à celle de l'exemple de rapport 1 c).

**Rapport sur les premiers états financiers lors de la transition à un nouveau référentiel d'information financière lorsque le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

3. Lorsque l'auditeur a pour mission de faire rapport sur les états financiers de toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés, il doit exprimer une opinion d'audit à

l'égard des trois bilans et des deux périodes d'exploitation visés par le nouveau référentiel d'information financière, en adoptant l'approche relative aux états financiers comparatifs abordée à la question 2 a).

4. Même si l'auditeur a audité les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, il n'aura pas audité les états financiers de ces périodes établis selon le nouveau référentiel d'information financière.
5. Lorsqu'il fait rapport sur les premiers états financiers de 2011 établis selon le nouveau référentiel d'information financière, l'auditeur fait rapport sur les états financiers au 31 décembre 2010 et sur l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis pour la première fois selon le nouveau référentiel d'information financière. Par conséquent, l'auditeur devra obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'appui de son opinion sur ces états financiers.
6. L'auditeur est en mesure d'utiliser le travail effectué lors de l'audit des états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement. Cependant, comme les états financiers comparatifs sont établis selon le nouveau référentiel d'information financière, l'auditeur devra mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires pour étayer son opinion sur ces états financiers, même lorsque les états financiers établis selon le nouveau référentiel d'information financière ne semblent pas différer de façon significative des états financiers établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement.

**Rapport sur les premiers états financiers lors de la transition à un nouveau référentiel d'information financière lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

7. Même si l'auditeur a audité les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, il n'aura pas audité les états financiers de ces périodes établis selon le nouveau référentiel d'information financière.
8. Lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, en adoptant l'approche relative aux chiffres correspondants abordée à la question 2 a), les lecteurs du rapport de l'auditeur sur les premiers états financiers établis selon le référentiel d'information financière peuvent présumer à tort que l'auditeur a précédemment délivré un rapport de l'auditeur sur les informations comparatives.
9. À moins que l'auditeur ait été expressément engagé pour exécuter un audit des états financiers au 31 décembre 2010 et de l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon le nouveau référentiel d'information financière, ces états financiers n'auront pas été audités. Dans ce cas, les informations comparatives sont présentées sous la forme de chiffres

correspondants et l'auditeur se conforme au paragraphe 14 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, qui exige qu'il indique, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Le paragraphe sur d'autres points doit figurer dans le rapport de l'auditeur peu importe :

- a) que les chiffres correspondants soient assortis de la mention qu'ils n'ont pas été audités;
- b) que les notes complémentaires précisent que l'auditeur n'a pas audité les chiffres correspondants, et qu'il n'exprime pas une opinion sur ces chiffres.

10. Le paragraphe 14 de la NCA 710 indique également que la mention dans un paragraphe sur d'autres points à laquelle il est fait allusion au paragraphe 9 de la présente question, ne dégage toutefois pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée en conformité avec le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*. Il se peut que les travaux réalisés par l'auditeur pour se conformer à la NCA 510 ne soient pas significativement différents de ceux requis pour faire rapport sur toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés, comme il est indiqué aux paragraphes 3 à 6 de la présente question. Par conséquent, l'auditeur pourra considérer utile de s'entretenir avec l'entité afin de déterminer s'il serait plus approprié pour lui de faire rapport sur toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés, comme il est indiqué au paragraphe 2 de la présente question. Il importe que les termes et conditions de la mission précisent bien les périodes sur lesquelles l'auditeur est appelé à faire rapport.
11. Certains auditeurs pourraient se demander s'il leur faut mentionner également dans leur rapport que les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement ont été audités. Bien que cela puisse être le cas, le fait d'en faire mention dans le rapport de l'auditeur pourrait être perçu comme étant contradictoire avec le paragraphe sur d'autres points mentionné à l'alinéa 9 de la présente question. Les lecteurs du rapport risqueraient en effet de ne pas bien comprendre que l'auditeur n'avait pas pour mission d'exprimer une opinion sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et l'état de la situation d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon le nouveau référentiel d'information financière. C'est pourquoi les exemples de rapports du présent guide ne comportent pas une telle mention.

Question 1 e) Description du référentiel d'information financière lorsqu'une entité applique en 2010 les normes comptables en vigueur avant le basculement

***Comment le référentiel d'information financière est-il décrit dans le rapport du professionnel en exercice lorsqu'une entité applique les normes comptables en vigueur avant le basculement, et notamment les traitements différentiels possibles, dans ses états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010?***

#### **Contexte**

1. En vertu des normes comptables en vigueur avant le basculement, certaines entités peuvent préparer leurs états financiers en utilisant des traitements différentiels.
2. Les audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 sont réalisés selon les normes de vérification en vigueur avant la publication des NCA. Le chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», exige que le paragraphe d'introduction du rapport du vérificateur indique, le cas échéant, que les états financiers ont été établis selon les principes comptables généralement reconnus du Canada en ayant recours à des traitements différentiels dont peuvent se prévaloir les entreprises sans obligation d'information du public.
3. Les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010 sont réalisés selon les NCA. Les NCA n'abordent pas explicitement les traitements différentiels ou le libellé du rapport de l'auditeur dans les circonstances où l'entité a préparé les états financiers en ayant recours à ces traitements différentiels. Cependant, le paragraphe 6 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, exige que l'auditeur détermine si le référentiel d'information financière à appliquer est acceptable, et le paragraphe 15 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, exige que l'auditeur évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable.
4. Pour les examens d'états financiers des périodes closes avant et après le 14 décembre 2010, le chapitre 8200, «Examen d'états financiers par l'expert-comptable», s'applique. Lorsqu'il fait rapport sur les états financiers d'une entité qui établit ses états financiers selon les normes comptables en vigueur avant le basculement en ayant recours à des traitements différentiels, l'expert-comptable doit, en vertu du chapitre 8200, indiquer dans le paragraphe de délimitation que les états financiers ont été établis selon les principes comptables généralement reconnus du Canada en ayant recours à des traitements différentiels dont peuvent se prévaloir les entreprises sans obligation d'information du public.

**Description du référentiel d'information financière dans le rapport de l'auditeur**

5. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010, établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, y compris en ayant recours à des traitements différentiels, a la forme exigée dans la NCA 700. Les termes utilisés pour décrire le référentiel d'information financière dans le rapport de l'auditeur sont «principes comptables généralement reconnus du Canada», et il n'est pas fait mention de façon distincte des traitements différentiels. Cela s'explique par le fait que les traitements différentiels sont des méthodes comptables choisies et appliquées par l'entité dans un référentiel d'information financière, et ils ne constituent pas un référentiel d'information financière distinct. Les notes complémentaires décrivent les méthodes comptables choisies par l'entité, qui peuvent comprendre des traitements différentiels le cas échéant.
6. Les entités qui ont actuellement recours à des traitements différentiels peuvent effectuer la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Bien que les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé prévoient certains traitements qui correspondent à des traitements différentiels prévus dans la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, l'auditeur ne fait pas mention de façon distincte de ces traitements différentiels lorsqu'il décrit le référentiel d'information financière dans son rapport, pour la raison exposée au paragraphe 5.

**Description du référentiel d'information financière dans le rapport de mission d'examen de l'expert-comptable**

7. Le rapport de mission d'examen sur les états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010, établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, y compris en ayant recours à des traitements différentiels, a la forme exigée dans le chapitre 8200. Selon le paragraphe .51 du chapitre 8200, le rapport de mission d'examen doit se présenter, selon le cas, de la manière prévue aux paragraphes .26 et .34 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», sauf que le paragraphe de délimitation doit :
  - a) indiquer que les états financiers ont été établis selon les principes comptables généralement reconnus du Canada en ayant recours à des traitements différentiels dont peuvent se prévaloir les entreprises sans obligation d'information du public;
  - b) comporter un renvoi à la note sur les principales méthodes comptables qui, dans les états financiers, décrit chacun des traitements différentiels appliqués.



## Question 1 f) Adoption anticipée d'un nouveau référentiel d'information financière et paragraphe d'observations

***Lorsqu'une entité adopte de façon anticipée un nouveau référentiel d'information financière, le rapport de l'auditeur doit-il comporter un paragraphe d'observations faisant mention du changement de référentiel d'information financière?***

### Contexte

1. Les audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 sont réalisés conformément aux normes de vérification qui étaient en vigueur avant la publication des NCA. Le chapitre 5701, «Rapport du vérificateur — autres considérations», fournit des indications au sujet des explications supplémentaires dans le rapport du vérificateur, mais n'exige pas le recours à un paragraphe d'observations.
2. Les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010 sont réalisés conformément aux NCA. Le paragraphe 6 de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, précise que si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou qui fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative relativement à ce point.
3. Le paragraphe A1 de la NCA 706 présente des exemples de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations. L'un des exemples concerne l'application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable (par exemple une nouvelle Norme internationale d'information financière) qui a une incidence généralisée sur les états financiers avant son entrée en vigueur.
4. Lorsqu'une entité adopte de façon anticipée un nouveau référentiel d'information financière, cette décision peut avoir une incidence généralisée sur ses états financiers avant l'entrée en vigueur obligatoire du nouveau référentiel d'information financière.

### Paragraphe d'observations

5. L'adoption anticipée d'un nouveau référentiel d'information financière contraste avec l'adoption anticipée d'une nouvelle norme comptable de la façon suivante :
  - a) les états financiers de l'entité contiennent des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées lorsqu'une entité adopte de façon anticipée une nouvelle norme comptable, y compris :

- i) un bilan d'ouverture (état de la situation financière) à la date de transition,
  - ii) un rapprochement de certaines informations financières clés présentées dans les états financiers les plus récents publiés par l'entité et des mêmes informations établies selon le nouveau référentiel d'information financière;
  - b) le rapport de l'auditeur fait mention du nouveau référentiel d'information financière et du bilan d'ouverture (état de la situation financière) et, par conséquent, diffère du rapport de l'auditeur pour la période antérieure.
6. Comme la présentation et les informations fournies dans les états financiers lors de l'adoption anticipée d'un nouveau référentiel d'information financière sont plus détaillées, et comme le rapport de l'auditeur diffère de celui de la période antérieure, il est beaucoup moins probable que l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur cette question au moyen d'un paragraphe d'observations. Les rapports présentés à titre d'exemples dans le présent guide ne comportent pas de paragraphe d'observations.

Question 1 g) Mention des PCGR canadiens dans le rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un nouveau référentiel d'information financière

***Le rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un nouveau référentiel d'information financière contenu dans le Manuel de CPA Canada – Comptabilité peut-il faire mention également des PCGR canadiens et, dans l'affirmative, comment cette mention doit-elle être présentée dans le rapport de l'auditeur?***

**Contexte**

1. Les dispositions législatives régissant la constitution des personnes morales et les autres dispositions législatives qui leur sont applicables, ou un contrat, peuvent prescrire qu'une entité prépare ses états financiers conformément aux PCGR du Canada. Les PCGR canadiens sont constitués de divers référentiels d'information financière, contenus dans les Parties I à V du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Aussi, lorsqu'une entité mentionne expressément le référentiel d'information financière qu'elle a appliqué aux fins de l'établissement de ses états financiers, une mention distincte des PCGR canadiens pourrait sembler redondante.
2. Les introductions aux Parties I à IV du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* précisent que l'entité qui établit ses états financiers selon la partie concernée du *Manuel* «peut, sans y être tenue, indiquer également que ceux-ci sont conformes aux PCGR canadiens<sup>4</sup>». Par ailleurs, des organismes de réglementation tels que les Autorités canadiennes en valeurs mobilières (ACVM) et le Bureau du surintendant des institutions financières, ont fait savoir qu'ils n'exigeraient pas cette indication supplémentaire dans les états financiers des entités qui relèvent de leur compétence. Il appartient à chaque entité de décider de mentionner expressément ou non les PCGR canadiens. Une entité peut décider de déclarer sa conformité non seulement à un référentiel d'information financière donné, mais également aux PCGR canadiens. L'auditeur est tenu, selon le paragraphe 15 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, d'évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable.
3. Indépendamment du fait que l'entité déclare ou non également sa conformité aux PCGR canadiens, il incombe à l'auditeur de décider de faire ou non expressément mention des PCGR canadiens dans son rapport. Dès lors que le rapport de l'auditeur fait mention du référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers (par exemple selon le libellé utilisé dans les exemples de rapports du présent guide), il n'est pas nécessaire de mentionner expressément les PCGR canadiens, à moins que l'auditeur estime être tenu de le faire en vertu de dispositions légales ou réglementaires.

<sup>4</sup> Voir, par exemple, le paragraphe I.11 de l'Introduction à la Partie I et le paragraphe II.8 de l'Introduction à la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*.

4. L'auditeur peut décider de mentionner expressément les PCGR canadiens dans son rapport par souci d'uniformité avec le libellé que l'entité emploie pour décrire, dans ses états financiers, le référentiel qu'elle a utilisé. Même si l'entité ne mentionne pas expressément les PCGR canadiens dans ses états financiers, l'auditeur peut décider de le faire dans son rapport s'il estime qu'il est important pour les lecteurs de celui-ci de savoir que, à son avis, les états financiers sont conformes aux PCGR canadiens.
5. Lorsqu'il mentionne expressément les PCGR canadiens et lorsque, conformément au paragraphe 15 de la NCA 700, il évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable, l'auditeur se demande si la mention établit clairement la relation entre les PCGR canadiens et le référentiel d'information financière.
6. Les paragraphes A8 et A32 de la NCA 700 précisent que, lorsque les états financiers ont été préparés conformément à deux référentiels d'information financière, les opinions de l'auditeur peuvent être présentées séparément ou dans une seule et même phrase (par exemple, «les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X et aux IFRS»). Toutefois, au Canada, lorsque l'on fait référence à des normes comptables contenues dans les Parties I à V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, ce type de libellé (par exemple, «aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé et aux principes comptables généralement reconnus du Canada») ne doit pas être utilisé, car il peut donner à croire qu'il s'agit de deux référentiels d'information financière distincts, ce qui n'est pas le cas. Par ailleurs, mentionner qu'un référentiel d'information financière «fait partie» des PCGR canadiens peut suggérer que l'entité ne s'est pas conformée à l'ensemble des PCGR canadiens.
7. Voici des exemples de descriptions de référentiel d'information financière qui établissent clairement la relation entre, d'une part, les Parties I à IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* et, d'autre part, les PCGR canadiens :
  - a) Pour la Partie I du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :  
«Normes internationales d'information financière, qui constituent l'un des référentiels d'information financière inclus dans les principes comptables généralement reconnus du Canada.»
  - b) Pour la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :  
«Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, qui constituent l'un des référentiels d'information financière inclus dans les principes comptables généralement reconnus du Canada.»
  - c) Pour la Partie III du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :  
«Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif, qui constituent l'un des référentiels d'information

financière inclus dans les principes comptables généralement reconnus du Canada.»

- d) Pour la Partie IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :  
«Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, qui constituent l'un des référentiels d'information financière inclus dans les principes comptables généralement reconnus du Canada.»
8. Pareille mention figurera normalement dans le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur. Lorsque son rapport comprend une section distincte portant sur d'autres obligations en matière de rapport, comme l'expliquent les paragraphes 38 et 39 de la NCA 700, l'auditeur peut considérer qu'il est préférable d'inclure la mention en question dans cette section distincte.

Question 1 h) Rapport de mission d'examen sur les premiers états financiers établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé

**Question 1 h) i) Quelles indications le professionnel en exercice suit-il en ce qui concerne la forme du rapport de mission d'examen sur les informations comparatives contenues dans les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé?**

1. Pour les examens d'états financiers, c'est le chapitre 8200, «Examen d'états financiers par l'expert-comptable», qui s'applique. Le chapitre 8200 contient par ailleurs des renvois au chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues».
2. Selon le paragraphe .41 du chapitre 8100, lorsque les chiffres de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen et que cela n'est pas mentionné dans les informations sur lesquelles l'expert-comptable produit un rapport, il doit en être fait mention dans un paragraphe distinct placé à la fin du rapport de mission d'examen.
3. Ni le chapitre 8100 ni le chapitre 8200 ne fournissent d'indications sur les informations comparatives et l'incidence de ces informations sur le rapport de mission d'examen. Par conséquent, les professionnels en exercice peuvent consulter les questions 1 d) et 2 a) du présent guide, qui traitent des informations comparatives dans le contexte du rapport de l'auditeur. Des principes semblables s'appliquent dans le contexte d'une mission d'examen. L'application, aux missions d'examen, des indications données aux questions 1 d) et 2 a) est traitée plus en détail ci-après.

**Question 1 h) ii) Comment le professionnel en exercice peut-il appliquer les indications données aux questions 1 d) et 2 a) du présent guide à un rapport de mission d'examen sur les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé?**

4. Les indications données aux questions 1 d) et 2 a) sont pertinentes aux fins de la détermination de la forme du rapport de mission d'examen sur les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Ces normes contiennent des dispositions relatives à la transition exigeant la présentation d'informations comparatives, y compris des notes complémentaires. Par exemple, pour une entité dont l'exercice correspond à l'année civile, les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent un bilan :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé).

**Rapport sur les premiers états financiers lors de la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé lorsque le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée**

5. Même si le professionnel en exercice a examiné les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, il n'aura pas examiné les états financiers de ces périodes établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.
6. Lorsque le rapport du professionnel en exercice fait mention uniquement de la période considérée, l'adoption de l'approche relative aux chiffres correspondants abordée à la question 2 a) pourrait faire en sorte que les lecteurs du rapport du professionnel en exercice sur les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé présumant à tort que le professionnel en exercice a précédemment délivré un rapport de mission d'examen sur les informations comparatives.
7. À moins que le professionnel en exercice ait été expressément engagé pour exécuter un audit ou un examen des états financiers au 31 décembre 2010 et du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ces états financiers n'auront pas été audités ni examinés.
8. Il existe deux possibilités :
  - a) Le professionnel en exercice peut être engagé pour délivrer un rapport de mission d'examen uniquement sur les états financiers de la période considérée. Dans ce cas, les informations comparatives sont présentées sous la forme de chiffres correspondants et le professionnel en exercice se conforme au paragraphe .41 du chapitre 8100, selon les explications données à la question 1 h) i). Il doit être fait mention dans un paragraphe distinct placé à la fin du rapport de mission d'examen que les informations comparatives n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen, sauf si cela est mentionné dans les états financiers. (Le rapport 2 b) présenté dans le présent guide est un exemple de rapport du professionnel en exercice qui ne porte pas sur les chiffres correspondants dans le cas où ce fait n'est pas mentionné dans les états financiers.)
  - b) Par ailleurs, le professionnel en exercice peut s'entretenir avec l'entité de la question de savoir si les termes et conditions de la mission doivent couvrir les états financiers de toutes les périodes présentées. Dans ce cas, les informations comparatives sont présentées sous la forme d'états financiers comparatifs et le rapport de mission d'examen couvre les états financiers de chaque période présentée. (Se reporter aux paragraphes 9 à 12 de la présente question.)

**Rapport sur les premiers états financiers lors de la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé lorsque le rapport de mission d'examen fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

9. Le professionnel en exercice peut avoir accepté une mission visant à faire rapport sur tous les états financiers présentés, lorsque ces états financiers sont établis pour la première fois selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Dans ce cas, le professionnel en exercice doit exprimer une conclusion de mission d'examen à l'égard des trois bilans et des deux périodes d'exploitation dont les chiffres ont été établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, en adoptant l'approche relative aux états financiers comparatifs abordée à la question 2 a).
10. Même si le professionnel en exercice a examiné les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, il n'aura pas examiné les états financiers de ces périodes établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.
11. Lorsqu'il fait rapport sur les premiers états financiers de 2011 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, le professionnel en exercice fait rapport sur les états financiers au 31 décembre 2010 et sur le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis pour la première fois selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Par conséquent, le professionnel en exercice devra avoir mené à terme suffisamment de procédures pour être en mesure d'étayer la conclusion exprimée dans son rapport de mission d'examen sur ces états financiers.
12. Le professionnel en exercice est en mesure d'utiliser le travail effectué lors de l'examen des états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 31 décembre 2009 établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement. Cependant, comme les états financiers comparatifs sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, le professionnel en exercice devra mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour étayer la conclusion exprimée dans son rapport de mission d'examen sur ces états financiers, même lorsque les états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé ne semblent pas différer de façon significative des états financiers établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement.



## Question 1 i) Informations budgétaires contenues dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public

### **Comment l'auditeur fait-il rapport sur les informations budgétaires contenues dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public?**

1. Aux fins de la présente question, les informations budgétaires comprennent les résultats prévus à l'origine et les montants prévus à l'origine dont il est question aux paragraphes .130 et .131 du chapitre SP 1201 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*<sup>5</sup>, qui exigent ce qui suit :
  - a) l'état des résultats doit comporter une comparaison des résultats de l'exercice et des résultats prévus à l'origine. Les résultats prévus doivent être présentés pour le même ensemble d'activités et de la même manière que les résultats réels de l'exercice;
  - b) l'état de la variation de la dette nette doit comporter une comparaison des éléments qui constituent la variation de la dette nette de l'exercice, ainsi que de la variation de la dette nette de l'exercice, et des montants prévus à l'origine. Les montants prévus à l'origine doivent être présentés pour le même ensemble d'activités et de la même manière que les résultats réels de l'exercice.

Les paragraphes .132 et .133 du chapitre SP 1201 fournissent des indications supplémentaires concernant les situations dans lesquelles l'ensemble d'activités financières visé dans le plan financier n'est pas le même que celui qui est visé dans les états financiers, ou lorsque le plan financier n'a pas été préparé selon les règles appliquées aux fins de la présentation des résultats réels.

2. Le terme «informations supplémentaires» est défini comme suit dans le Glossaire du *Manuel de CPA Canada - Certification* : «Informations présentées avec les états financiers qui ne sont pas requises par le référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers et qui sont généralement présentées dans des tableaux distincts ou par voie de notes additionnelles». Comme la présentation des résultats prévus à l'origine et des montants prévus à l'origine dans les états financiers préparés conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public est exigée par le référentiel comptable applicable, ces informations budgétaires ne constituent pas des informations supplémentaires.
3. Le paragraphe A19 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, précise que l'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers au sens qu'en donne le référentiel d'information financière applicable. Par conséquent, l'opinion de l'auditeur couvre les comparaisons entre les résultats ou montants réels et les résultats ou montants prévus à l'origine présentés dans l'état des résultats et dans l'état de la variation de la dette nette. Il serait inapproprié d'indiquer que les résultats prévus à l'origine ou les

<sup>5</sup> En juin 2011, le chapitre SP 1201, «Présentation des états financiers», a remplacé le chapitre SP 1200. Les paragraphes .122 et .123 du chapitre SP 1200 contenaient les mêmes exigences.

montants prévus à l'origine n'ont pas été audités. Le paragraphe 12 de la NCA 700 exige que l'auditeur évalue si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit donc évaluer si les résultats prévus à l'origine et les montants prévus à l'origine sont présentés conformément aux exigences des paragraphes .130 et .131 du chapitre SP 1201, y compris les informations fournies dans les notes ou les tableaux complémentaires, concernant :

- a) les écarts entre l'ensemble des activités financières visé dans les états financiers et celui visé dans le plan financier;
  - b) le rapprochement des résultats et montants prévus à l'origine et des résultats et montants prévus après retraitement selon les règles appliquées aux fins de la présentation des résultats réels.
4. L'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, au référentiel d'information financière applicable, ce qui, selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public, comprend la présentation des résultats prévus à l'origine et des montants prévus à l'origine. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures qu'il est nécessaire de mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relèvent du jugement professionnel de l'auditeur.
  5. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les résultats ou montants prévus à l'origine par l'entité, si les états financiers ne comprennent pas de comparaison entre les résultats ou montants réels et les résultats ou montants prévus à l'origine, ou si la comparaison ne satisfait pas par ailleurs aux exigences des paragraphes .130 et .131 du chapitre SP 1201, l'auditeur se reporte à la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, pour déterminer les incidences des faits en cause sur l'audit et sur l'opinion à exprimer dans son rapport.
  6. Lorsqu'un référentiel d'information financière n'exige pas la présentation, dans les états financiers, des résultats prévus à l'origine ou des montants prévus à l'origine et que ces informations sont présentées, elles constituent des informations supplémentaires et l'auditeur se reporte aux paragraphes 46 et 47 de la NCA 700 pour en déterminer les incidences possibles sur son rapport.

Question 1 j) Correction des états financiers selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*

**Comment l'auditeur fait-il rapport sur des états financiers qui contiennent une correction traitée selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120?**

1. Le paragraphe .31 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* (Manuel du secteur public), « Modifications comptables », précise qu'un point qui est porté à l'attention d'un gouvernement (« l'entité ») par son vérificateur pendant un exercice et qui n'est pas corrigé avant un exercice ultérieur ne constitue pas une erreur aux fins du chapitre SP 2120. Le point est pris en compte dans l'exercice au cours duquel la correction est effectuée.
2. Dans d'autres circonstances, tant le Manuel du secteur public que les référentiels d'information financière du Manuel de *CPA Canada - Comptabilité* exigent la correction rétrospective des erreurs.
3. Du fait de la disposition du paragraphe .31 du chapitre SP 2120, les entités qui appliquent le Manuel du secteur public ne sont pas tenues de retraiter les informations comparatives pour corriger les incidences d'une erreur portée à l'attention de l'entité par son auditeur au cours d'un exercice antérieur.
4. La présente question traite des incidences sur le rapport de l'auditeur des cas où le paragraphe .31 du chapitre SP 2120 s'applique. Voici les hypothèses posées pour présenter les incidences sur le rapport de l'auditeur dans la présente question :
  - a) Au 31 mars 20X1, l'entité avait omis de comptabiliser un élément de passif (par exemple, relativement à des charges de programme) ayant une incidence significative sur les états financiers. L'auditeur a noté l'erreur et l'a portée à l'attention de l'entité.
  - b) L'entité a décidé de ne pas corriger l'erreur en 20X1. Ses états financiers pour l'exercice clos le 31 mars 20X1 (les « états financiers de 20X1 ») comportent donc des anomalies significatives, les charges et le passif étant sous-évalués d'un montant significatif.
  - c) En 20X2, l'entité a corrigé l'erreur conformément au paragraphe .31 du chapitre SP 2120, en constatant la charge et l'élément de passif dans les chiffres de l'exercice considéré contenus dans les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 20X2 (les « états financiers de 20X2 »).
  - d) Dans son rapport sur les états financiers de 20X1, l'auditeur a exprimé une opinion avec réserve en raison de la dérogation significative aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public que comportaient les chiffres présentés pour l'exercice considéré.
5. Dans les états financiers de 20X2, les chiffres de l'exercice considéré ne comportent pas de dérogation significative aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public en ce

qui concerne cette erreur, car l'entité l'a corrigée conformément au paragraphe .31 du chapitre SP 2120. Cependant, les chiffres correspondants de l'exercice précédent (informations comparatives) contenus dans ces états financiers comportent toujours une anomalie significative.

6. La forme du rapport de l'auditeur sur les états financiers de 20X2 dépendra de l'approche adoptée par celui-ci en ce qui a trait aux informations comparatives.
7. Selon l'approche des chiffres correspondants, l'auditeur se référera au paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives - Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*. Selon le paragraphe 11 de la NCA 710, lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée. Du fait que les informations comparatives contenues dans les états financiers de 20X2 (c'est-à-dire les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 20X1) comportent toujours une anomalie significative, le problème n'est pas résolu aux fins du paragraphe 11 de la NCA 710, même si, aux fins de la présentation des états financiers de 20X2, l'entité a correctement comptabilisé l'erreur dans les chiffres de l'exercice considéré selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120. Par conséquent, l'auditeur appliquera l'alinéa 11 b) de la NCA 710 et exprimera une opinion modifiée, car, même si l'erreur a été corrigée, elle a une incidence sur la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants. Le rapport 8 du présent guide constitue un exemple de rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve du fait de l'incidence d'un problème sur la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants par suite de l'application du paragraphe .31 sur le chapitre SP 2120.
8. Selon l'approche des états financiers comparatifs, l'auditeur se réfère aux dispositions du paragraphe 15 de la NCA 710, selon lesquelles l'auditeur exprime une opinion sur les états financiers de chaque période présentée. Étant donné que l'entité a correctement comptabilisé l'erreur selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120, l'opinion de l'auditeur sur les chiffres de l'exercice considéré contenus dans les états financiers de 20X2 sera non modifiée. Toutefois, l'opinion de l'auditeur sur les chiffres de l'exercice précédent contenus dans les états financiers de 20X2 (c'est-à-dire les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 20X1) demeure une opinion modifiée (voir le paragraphe 5 de la présente question). On peut faire le parallèle avec l'opinion sur les chiffres de l'exercice considéré contenus dans les états financiers de 20X2 que l'auditeur exprime selon l'approche des chiffres correspondants (voir le paragraphe 7 de la présente question), qui est une opinion avec réserve en raison de l'incidence du problème sur la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants.

## Question 2 a) Informations comparatives et incidence de ces informations sur le rapport de l'auditeur

### **Question 2 a) i) Quelle est la différence entre les «états financiers comparatifs» et les «chiffres correspondants» selon les NCA?**

1. La NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, définit comme suit les expressions «informations comparatives», «chiffres correspondants» et «états financiers comparatifs» :
  - a) Informations comparatives – Montants et informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel d'information financière applicable.
  - b) Chiffres correspondants — Informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée.
  - c) États financiers comparatifs — Informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée et sont mentionnés dans l'opinion de l'auditeur lorsqu'ils ont été audités. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée.
  
2. La plupart des référentiels d'information financière exigent la présentation d'informations comparatives. Cependant, il se peut qu'un référentiel d'information financière n'indique pas si les informations comparatives doivent être présentées sous la forme de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs.
  
3. L'exemple qui suit illustre les différences entre les chiffres correspondants et les états financiers comparatifs en ce qui a trait aux immobilisations corporelles présentées selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Le paragraphe .24 du chapitre 3061 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, «Immobilisations corporelles», précise que pour chaque grande catégorie d'immobilisations corporelles, il faut mentionner le coût et l'amortissement cumulé, y compris le montant de toute réduction de valeur.
  - a) Lorsque les informations comparatives sont les chiffres correspondants, les informations pertinentes pour la période comparative peuvent comprendre uniquement la valeur comptable nette pour chaque grande catégorie d'immobilisations corporelles.
  - b) Lorsque les informations comparatives sont les états financiers comparatifs, les informations pertinentes pour la période comparative comprennent toutes les informations exigées

selon les normes comptables en vigueur avant le basculement (par exemple le coût et l'amortissement cumulé, y compris le montant de toute réduction de valeur, de même que la valeur comptable nette pour chaque grande catégorie d'immobilisations corporelles).

4. Il existe deux approches différentes pour le rapport d'audit en ce qui a trait aux informations comparatives :
  - a) dans le cas des chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers fait seulement mention de la période considérée;
  - b) dans le cas des états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur fait mention de chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.
5. Dans le paragraphe 2 de la NCA 710, on explique que l'approche à adopter est souvent prescrite par les textes légaux ou réglementaires, mais qu'elle peut également être prévue dans les termes et conditions de la mission. Au Canada, les autorités de réglementation des valeurs mobilières ont précisé que dans le cas des émetteurs assujettis, l'opinion de l'auditeur doit faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés – par conséquent les informations comparatives doivent être présentées sous la forme d'états financiers comparatifs. Dans le cas de la plupart des autres entités, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers fait mention uniquement de la période considérée et les informations comparatives fournies sont présentées sous la forme de chiffres correspondants, à moins que l'auditeur ait été expressément engagé pour faire rapport sur chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.
6. En vertu des paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, l'auditeur doit mettre en œuvre les mêmes procédures d'audit quelle que soit l'approche adoptée (par exemple, déterminer si les états financiers comprennent les informations comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations financières ont fait l'objet d'un classement approprié).

**Question 2 a) ii) Quelle incidence a sur le rapport le fait qu'un référentiel d'information financière ne prescrive pas les informations comparatives à fournir?**

7. Il arrive qu'un référentiel d'information financière ne prescrive pas les informations comparatives à fournir. Par exemple, le paragraphe .12 du chapitre 1400 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, «Normes générales de présentation des états financiers», exige que les états financiers soient présentés de manière comparative, sauf si les informations qui seraient données à des fins de comparaison ne sont pas significatives ou si les normes énoncées dans la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* permettent un autre mode de présentation. Par conséquent, l'entité qui prépare ses états financiers conformément à un tel référentiel d'information financière fera appel au jugement professionnel pour déterminer les informations comparatives à présenter concernant des montants ou des postes particuliers des états financiers.

8. Lorsque le référentiel d'information financière ne prescrit pas les informations comparatives à fournir, l'auditeur doit se demander si la nature et l'étendue des informations comparatives, même si ces informations sont conformes au référentiel d'information financière, répondent à la définition des informations comparatives énoncée dans la NCA 710 qui correspond à l'approche convenue dans les termes et conditions de la mission en ce qui concerne le rapport d'audit. Par exemple, s'il adopte l'approche des «états financiers comparatifs», l'auditeur se demande si les informations présentées dans les états financiers comparatifs sont comparables à celles qui sont présentées dans les états financiers de l'exercice considéré.
9. Par conséquent, lorsque le référentiel d'information financière ne prescrit pas les informations comparatives à fournir, il est possible que les états financiers de deux entités identiques, préparés conformément au même référentiel d'information financière, comprennent des informations comparatives différentes, selon l'approche adoptée en ce qui concerne le rapport d'audit.

**Question 2 a) iii) Comment l'auditeur fait-il rapport sur des états financiers comparatifs préparés conformément à un référentiel d'information financière qui permet la présentation de certaines informations pour la période considérée seulement et n'exige pas leur présentation dans les informations comparatives?**

10. Dans certaines circonstances, il peut arriver qu'un référentiel d'information financière applicable autorise les entités à ne pas fournir d'informations comparatives. Par exemple, le paragraphe 84 d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* précise qu'une entité n'est pas tenue d'inclure des informations comparatives se rapportant aux informations que ce paragraphe impose de fournir pour chaque catégorie de provisions. De plus, le paragraphe 40C d'IAS 1 *Présentation des états financiers* précise ce qui suit : «Lorsque l'entité est tenue de présenter un état de la situation financière supplémentaire conformément au paragraphe 40A, elle doit fournir les informations requises par les paragraphes 41 à 44 et par IAS 8 [*Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*]. Toutefois, il n'est pas nécessaire qu'elle présente des notes annexes pour l'état de la situation financière d'ouverture arrêté au début de la période précédente.»
11. La définition des états financiers comparatifs énoncée à l'alinéa 6 c) de la NCA 710 est fondée sur celle des «informations comparatives» énoncée à l'alinéa 6 a), qui précise que les informations comparatives sont «les montants et les informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel d'information financière applicable». Par conséquent, si les états financiers sont préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable et ne contiennent pas certaines d'informations comparatives du fait que le référentiel d'information financière en question permet de ne pas les fournir, l'auditeur peut néanmoins être en mesure de faire rapport sur toutes les périodes présentées sans exprimer une opinion modifiée.

**Question 2 a) iv) Quelle incidence a sur le rapport le fait que des états financiers soient préparés conformément à un référentiel d'information financière qui autorise ou exige que sa première application se fasse prospectivement ou qu'un changement de méthode comptable soit appliqué prospectivement?**

12. Il peut arriver, dans certaines circonstances, qu'un référentiel d'information financière applicable autorise ou exige que sa première application se fasse prospectivement ou qu'un changement de méthode comptable soit appliqué prospectivement. Par exemple, selon le paragraphe .13 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Modifications comptables», l'entité qui n'appliquait pas auparavant un autre ensemble de PCGR et qui applique pour la première fois les Normes comptables canadiennes pour le secteur public peut le faire rétroactivement ou prospectivement. De même, les dispositions transitoires énoncées au paragraphe .099 du chapitre SP 3450 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Instruments financiers», exigent l'application prospective des dispositions relatives à l'évaluation contenues dans ce chapitre. Lorsqu'une entité applique une disposition prospectivement lors de la préparation de ses états financiers, les informations comparatives ne font pas l'objet d'ajustements visant à les rendre comparables avec celles de la période considérée.
13. Selon le paragraphe 6 de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative relativement à ce point. Le paragraphe A2 de la NCA 706 précise qu'une trop grande utilisation des paragraphes d'observation diminue l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur. La décision de l'auditeur d'inclure ou non un paragraphe d'observations dans son rapport pour attirer l'attention des utilisateurs sur un manque de comparabilité entre les chiffres de la période considérée et les informations comparatives attribuables à l'application prospective des dispositions d'un référentiel d'information financière relève du jugement professionnel. Dans certains cas, un manque de comparabilité découlant de l'application prospective d'une disposition ne constitue pas un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Toutefois, dans d'autres cas, par exemple lorsque le manque de comparabilité a une incidence généralisée ou significative sur les états financiers, l'auditeur peut juger nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point.



Question 2 b) Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier

**Comment le rapport de l'auditeur doit-il indiquer aux lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier?**

#### Contexte

1. La NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier – Considérations particulières*, traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application des NCA de la série 100 à 700 à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier. Un référentiel à usage particulier s'entend d'un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Des états financiers à usage particulier sont des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.
2. Le paragraphe A14 de la NCA 800 indique que les états financiers à usage particulier peuvent être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles ils étaient destinés. Pour éviter les malentendus, le paragraphe 14 de la NCA 800 exige que l'auditeur avertisse les lecteurs de son rapport du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent se prêter à un usage autre. Cet avertissement est formulé dans un paragraphe d'observations, sous un titre approprié.
3. Le paragraphe A15 de la NCA 800 indique que, outre l'avertissement exigé par le paragraphe 14 de la même NCA, l'auditeur peut également considérer comme approprié d'indiquer que le rapport de l'auditeur est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. Cela peut se faire par une restriction à l'utilisation et à la diffusion du rapport de l'auditeur.
4. Par conséquent, il existe quatre types possibles de paragraphes que l'auditeur peut utiliser pour donner un avertissement aux lecteurs conformément à la NCA 800. Voici des exemples des types de libellés possibles (certains passages sont soulignés pour faire ressortir les différences entre les libellés) :
  - a) Lorsque l'auditeur ne considère pas qu'il est nécessaire de restreindre la diffusion ou l'utilisation de son rapport :

#### Référentiel comptable

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat conclu entre la société ABC et la société DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre.

- b) Lorsque l'auditeur considère qu'il est nécessaire de restreindre l'utilisation de son rapport :

**Référentiel comptable et restriction à l'utilisation**

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat conclu entre la société ABC et la société DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que la société ABC et la société DEF.

- c) Lorsque l'auditeur considère qu'il est nécessaire de restreindre la diffusion de son rapport :

**Référentiel comptable et restriction à la diffusion**

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat conclu entre la société ABC et la société DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties que la société ABC et la société DEF.

- d) Lorsque l'auditeur considère qu'il est nécessaire de restreindre la diffusion et l'utilisation de son rapport :

**Référentiel comptable et restriction à la diffusion et à l'utilisation**

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat conclu entre la société ABC et la société DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société ABC et la société DEF.

5. Dans le présent guide, les exemples de rapports sur des états financiers à usage particulier comprennent un paragraphe d'observations qui restreint l'utilisation du rapport de l'auditeur (exemple b) ci-dessus).

Question 2 c) Forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un autre référentiel à usage général

**Quels sont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés selon différents référentiels d'information financière à usage général?**

**Contexte**

1. La présente question traite de la forme du rapport de l'auditeur portant sur des états financiers établis selon différents référentiels d'information financière à usage général, dans les cas suivants :
  - a) états financiers établis selon un autre référentiel d'information financière à usage général qu'un référentiel du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*;
  - b) états financiers établis par une entité selon un référentiel d'information financière du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* non conçu pour le type d'entité en cause;
  - c) états financiers établis dans un but spécifique selon un référentiel d'information financière à usage général;
  - d) états financiers consolidés et non consolidés établis selon un référentiel d'information financière qui permet de préparer à la fois ces deux types d'états financiers en vue d'un usage général;
  - e) deux jeux d'états financiers préparés selon des méthodes comptables différentes au sein d'un même référentiel d'information financière (y compris des états financiers consolidés et non consolidés établis selon un référentiel d'information financière qui ne permet pas expressément de préparer à la fois ces deux jeux d'états financiers en vue d'un usage général).
2. À moins d'indication contraire, il est présumé aux fins de l'analyse de chacun des cas que l'auditeur a déterminé que le référentiel d'information financière appliqué est acceptable conformément à l'alinéa 6 a) de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.
3. La présente question fait aussi référence aux paragraphes suivants de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant* :
  - a) le paragraphe A8, qui précise que l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel d'information financière à usage général et qu'il a produit un rapport sur ces états financiers;
  - b) le paragraphe A9, qui précise que dans le cas d'états financiers établis dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général, comme le rapport de l'auditeur est alors destiné à des utilisateurs particuliers, l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne doit pas être diffusé

à des tiers ni utilisé par des tiers. L'auditeur peut donc ajouter un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. Il y a une distinction à faire entre des états financiers établis dans un but spécifique et des états financiers à usage particulier, ces derniers étant des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier, selon la définition énoncée à l'alinéa 6 a) de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

4. Dans le cas où l'entité a préparé des états financiers à usage particulier et où la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, l'alinéa 13 b) de la NCA 800 exige que les explications données dans le rapport de l'auditeur concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers mentionnent également la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.
5. Dans le cas où il est demandé à l'auditeur de délivrer un rapport sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière autre que celui prescrit par les dispositions législatives régissant la constitution de l'entité ou les autres dispositions législatives applicables, l'auditeur s'entretient de la question avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, comme l'exige le paragraphe 19 de la NCA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*. Par exemple, l'auditeur peut indiquer :
  - a) que les états financiers ne satisfont pas aux obligations prévues dans les dispositions législatives régissant la constitution de l'entité ou les autres dispositions législatives applicables;
  - b) que les responsables de la gouvernance devraient s'interroger sur les implications financières et autres de cette non-conformité, et pourraient juger utile de consulter un conseiller juridique;
  - c) qu'il n'accepte aucune responsabilité relativement aux conséquences de la non-conformité possible avec les dispositions législatives régissant la constitution de l'entité ou les autres dispositions législatives applicables.

**Rapport sur des états financiers établis selon un autre référentiel d'information financière à usage général qu'un référentiel du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public***

6. Au Canada, les ensembles de normes comptables établis par le Conseil des normes comptables et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public sont généralement reconnus, et il est fréquent que les dispositions législatives régissant la constitution des personnes morales et les autres dispositions législatives applicables les prescrivent à titre de référentiel d'information financière applicable. Chacun de ces ensembles est considéré comme un référentiel d'information financière à usage général pour le type d'entité pour lequel il est conçu.

7. Il se peut toutefois qu'un référentiel d'information financière autre qu'un référentiel du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* soit acceptable dans certaines circonstances. Un référentiel autre pourrait par exemple être acceptable aux fins de la préparation d'états financiers à usage général lorsque des textes légaux ou réglementaires autorisent l'entité à présenter son information conformément aux PCGR américains. Dans ces circonstances, le rapport de l'auditeur a la forme exigée par la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*.
8. Il est possible que l'entité prépare deux jeux d'états financiers à usage général, le premier selon un référentiel d'information financière du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* et le second selon un référentiel d'information financière autre. Dans ce cas, l'auditeur peut envisager d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour mentionner l'autre jeu d'états financiers que l'entité a préparé, comme il est indiqué à l'alinéa 3 a) de la présente question.
9. Lorsqu'il détermine si le référentiel d'information financière applicable est acceptable au regard de la mission, en application de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, l'auditeur peut déterminer que les états financiers ont été établis dans un but spécifique. Il peut alors envisager d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne doit pas être diffusé à des tiers ni utilisé par des tiers, comme il est indiqué à l'alinéa 3 b) de la présente question.

**Rapport sur des états financiers établis par une entité selon un référentiel d'information financière du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* non conçu pour le type d'entité en cause**

10. Comme il est indiqué au paragraphe 6 de la présente question, les ensembles de normes comptables établis par le Conseil des normes comptables et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public sont reconnus comme étant des référentiels d'information financière à usage général pour les types d'entités pour lesquels ils ont été conçus. La Préface du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* fournit des indications aux fins de la détermination du référentiel d'information financière qui s'applique à une entité publiante. Tous les types d'entités peuvent appliquer les Normes internationales d'information financière (IFRS). Par contre, les référentiels d'information financière contenus dans les Parties II à IV du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* ne peuvent être appliqués que par les entités qui répondent à la définition des entités visées par le référentiel en cause.
11. Il peut arriver, dans certaines circonstances, qu'une entité demande à l'auditeur de délivrer un rapport sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière qui n'est pas conçu pour une entité de ce type. Par exemple, il se peut qu'une entreprise ayant une obligation d'information du public prépare des états financiers selon les Normes comptables

canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Pour déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable au regard de la mission, en application de la NCA 210, l'auditeur tient compte de l'usage prévu des états financiers, des utilisateurs visés et des mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable. Si les états financiers établis selon ce référentiel d'information financière sont censés constituer les états financiers à usage général de l'entité, l'auditeur n'acceptera pas la mission visant la délivrance d'un rapport sur ceux-ci parce que les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé ne constituent pas un référentiel d'information financière acceptable pour l'établissement des états financiers à usage général d'une entité de ce type. Toutefois, si ces états financiers sont établis dans un but spécifique (par exemple pour répondre aux besoins d'une partie prenante en particulier), il pourrait s'agir d'un référentiel à usage particulier acceptable. Le cas échéant, l'auditeur délivrera un rapport en conformité avec la NCA 800.

**Rapport sur des états financiers établis par une entité dans un but spécifique selon un référentiel d'information financière à usage général conçu pour le type d'entité en cause**

12. Il se peut qu'une entité établisse des états financiers dans un but spécifique selon un référentiel d'information financière à usage général conçu pour ce type d'entité. Par exemple, une entreprise à capital fermé peut préparer des états financiers non consolidés selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé (comme le permet le paragraphe .15 du chapitre 1590 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité, «Filiales»*) pour répondre aux besoins exprimés par une banque et les autorités fiscales.
13. La NCA 800 définit un «référentiel à usage particulier» comme étant un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Les «états financiers à usage particulier» y sont définis comme des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier. Lorsque des états financiers sont établis dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général, ils ne répondent pas à la définition d'«états financiers à usage particulier» énoncée dans la NCA 800.
14. Bien que les états financiers aient été établis dans un but spécifique, l'auditeur délivrera un rapport sur ceux-ci en conformité avec la NCA 700, puisque le référentiel d'information financière appliqué est un référentiel à usage général. L'auditeur peut envisager d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne doit pas être diffusé à des tiers ni utilisé par des tiers, comme il est indiqué à l'alinéa 3 b) de la présente question.
15. Le rapport 3 e) du présent guide est un exemple de rapport de l'auditeur qui porte sur des états financiers établis dans un but spécifique conformément à un référentiel d'information financière à usage général.

**Rapport sur des états financiers consolidés et non consolidés établis selon un référentiel d'information financière à usage général qui permet de préparer à la fois ces deux types d'états financiers en vue d'un usage général**

16. Certains référentiels d'information financière à usage général autorisent les entités à préparer à la fois des états financiers consolidés et des états financiers non consolidés (individuels) à usage général et à indiquer qu'ils ont été préparés conformément au référentiel d'information financière en question. Voir par exemple l'IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*, dans la Partie I du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*.

17. Dans un tel cas, l'auditeur fait rapport sur chaque jeu d'états financiers en conformité avec la NCA 700. La désignation des états financiers dans le rapport correspond à celle exigée par le référentiel d'information financière. Lorsque le référentiel d'information financière ne comporte pas d'exigence spécifique à cet égard, l'auditeur utilisera généralement les expressions «états financiers consolidés» et «états financiers non consolidés» (ou une expression semblable), respectivement, pour décrire ces états financiers.

18. Si cela est faisable en pratique, l'auditeur peut envisager d'inclure, dans son rapport sur chaque jeu d'états financiers, un paragraphe sur d'autres points pour mentionner l'autre jeu d'états financiers que l'entité a préparé, comme il est indiqué à l'alinéa 3 a) de la présente question. Voici un exemple de libellé d'un paragraphe sur d'autres points pouvant être ajouté au rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés (individuels) lorsque l'entité a aussi préparé des états financiers individuels (consolidés) selon l'IAS 27, *États financiers consolidés et individuels* :

*Autre point*

La société ABC a préparé un jeu d'états financiers non consolidés (consolidés) pour l'exercice clos le 31 décembre 2011 conformément aux Normes internationales d'information financière, sur lesquels nous avons délivré aux actionnaires de la société ABC un rapport d'auditeur daté du 31 mars 2012.

**Rapport sur deux jeux d'états financiers préparés selon des méthodes comptables différentes au sein d'un même référentiel d'information financière (y compris des états financiers consolidés et non consolidés)**

19. En règle générale, les référentiels d'information financière à usage général prévoient la préparation d'un seul jeu d'états financiers par l'entité conformément au référentiel en cause. L'entité ne sélectionne donc, au cours d'une période donnée, qu'un ensemble de méthodes comptables pour l'établissement de ses états financiers à usage général.

20. Dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité établisse des jeux supplémentaires d'états financiers selon d'autres méthodes comptables qui sont également conformes au référentiel d'information financière en cause. Par exemple, l'entité pourrait préparer :

- a) un jeu d'états financiers dans lequel elle choisit de préparer des états financiers consolidés comme le permet l'alinéa .15

- a) du chapitre 1590 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, «Filiales», et un jeu d'états financiers dans lequel elle choisit de préparer des états financiers non consolidés comme le permet l'alinéa .15 b) du chapitre 1590;
  - b) un jeu d'états financiers dans lequel elle choisit de comptabiliser les impôts sur les bénéfices selon la méthode des impôts exigibles, comme le permet l'alinéa .03 a) du chapitre 3465 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, «Impôts sur les bénéfices», et un autre jeu d'états financiers dans lequel elle choisit de comptabiliser les impôts sur les bénéfices selon la méthode des impôts futurs, comme le permet l'alinéa .03 b) du chapitre 3465.
21. Avant d'accepter une mission visant à faire rapport sur deux jeux d'états financiers qu'une entité a préparés en appliquant des méthodes comptables différentes au sein d'un même référentiel d'information financière, l'auditeur demande à l'entité de désigner un jeu d'états financiers comme étant ses états financiers à usage général destinés à un large éventail d'utilisateurs et de désigner l'autre jeu d'états financiers comme étant établis dans un but spécifique. En règle générale, le jeu d'états financiers à usage général sera celui qui fournit les informations les plus fiables et les plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. L'auditeur fait rapport sur ce jeu d'états financiers en conformité avec la NCA 700. Il se reportera aux paragraphes 12 à 15 de la présente question pour son rapport sur le jeu supplémentaire d'états financiers préparé selon le même référentiel d'information financière, puisque les états financiers ont été établis dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général. L'auditeur peut envisager d'ajouter l'un ou l'autre des paragraphes sur d'autres points (ou les deux) mentionnés au paragraphe 3 de la présente question.



## Question 2 d) Référentiels d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle et référentiels d'information financière reposant sur l'obligation de conformité

### **Comment l'auditeur détermine-t-il si un référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle ou sur l'obligation de conformité?**

#### **Contexte**

1. L'alinéa 13 a) de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, définit le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» comme désignant un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :
  - a) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel;
  - b) soit 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 telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles<sup>6</sup>.
2. L'alinéa 13 a) de la NCA 200 précise qu'un «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» s'entend d'un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en 1 a) et en 1 b) de la présente question.
3. Même si la définition d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle fournie dans la NCA 200 peut sembler simple, dans certaines circonstances, il se peut que l'auditeur ait à exercer son jugement professionnel pour déterminer si un référentiel d'information financière doit être considéré comme reposant sur le principe d'image fidèle.
4. La distinction entre un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle et un référentiel reposant sur l'obligation de conformité est importante. Par exemple :
  - a) le paragraphe 14 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, indique que lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation exigée selon les paragraphes 12 et 13 de la NCA 700 comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit :
    - i) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu,

<sup>6</sup> Le paragraphe 19 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, de la Partie I du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* reconnaît cette possibilité; les Parties II à V n'en font toutefois pas mention.

- ii) se demander si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle;
- b) le paragraphe 19 de la NCA 700 indique que lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle;
- c) le paragraphe 27 de la NCA 700 indique que lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'explication de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans le rapport de l'auditeur doit faire mention de «la préparation et de la présentation fidèle\*» des états financiers;
- d) le paragraphe 32 de la NCA 700 indique que 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 faire mention de «la préparation et la présentation fidèle des états financiers\*»;
- e) le paragraphe 35 de la NCA 700 indique que lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle\* [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable];
- f) le paragraphe 36 de la NCA 700 indique que lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable].

D'autres NCA peuvent prévoir des conséquences différentes pour l'auditeur et son rapport selon que le référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle ou sur l'obligation de conformité.

### **Facteurs à prendre en compte pour déterminer si un référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle ou sur l'obligation de conformité**

5. Les référentiels d'information financière qui se composent de normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne 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. C'est notamment le cas des référentiels contenus dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* et dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*.

\* Note du traducteur : dans les NCA, l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la NCA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

\* *Idem.*

\* *Idem.*

6. Lorsque le référentiel d'information financière, par exemple :
- n'est pas établi par un tel organisme;
  - s'inspire d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle qui est établi par un tel organisme, sans toutefois être en conformité avec toutes les exigences de ce dernier référentiel, il ne s'agit pas nécessairement d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
7. Tout référentiel reposant sur le principe d'image fidèle doit reconnaître l'une des possibilités décrites au paragraphe 1 de la présente question. Lorsqu'un référentiel d'information financière s'inspire d'un référentiel correspondant à la description donnée au paragraphe 5 de la présente question, on peut normalement présumer qu'il reconnaît l'une de ces possibilités, à moins que celles-ci aient été expressément supprimées, modifiées ou autrement annulées. Au Canada, de telles possibilités sont énoncées dans les dispositions suivantes du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* :
- au paragraphe 15, à l'alinéa 17 c) et aux paragraphes 19 à 24 de l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, dans la Partie I;
  - aux paragraphes .03 à .06 du chapitre 1400, «Normes générales de présentation des états financiers», dans la Partie II;
  - aux paragraphes .03 à .06 du chapitre 1401, «Normes générales de présentation des états financiers des organismes sans but lucratif», dans la Partie III;
  - au chapitre 4600 de la Partie IV, «Régimes de retraite», où il est exigé que les entités qui appliquent cette partie se conforment aux exigences générales de présentation des états financiers 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 la Partie que l'entité choisit d'appliquer;
  - aux paragraphes .03 à .07 du chapitre 1400, «Normes générales de présentation des états financiers», dans la Partie V.

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 CPA Canada pour le secteur public*, «Présentation des états financiers».

Lorsqu'un référentiel d'information financière ne s'inspire pas d'un référentiel correspondant à la description donnée au paragraphe 5 de la présente question, il est beaucoup moins probable qu'il reconnaisse l'une de ces possibilités.

8. Toutefois, selon les NCA, la reconnaissance des possibilités décrites au paragraphe 1 de la présente question n'est pas nécessairement suffisante pour qu'un référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle. Par exemple, le paragraphe 19 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, précise que lorsque l'auditeur estime que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, il ne doit accepter la mission d'audit que si certaines conditions sont réunies, notamment celle de ne pas avoir recours à l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle»

dans son opinion sur les états financiers (c.-à-d. que l'auditeur fait rapport comme si le référentiel d'information financière repose sur l'obligation de conformité, même si celui-ci reconnaît l'une des possibilités décrites au paragraphe 1 de la présente question). Par ailleurs, le paragraphe A3 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, indique 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.

9. Par conséquent, lorsqu'un référentiel d'information financière utilisé par l'entité répond à la définition que donne la NCA 200 d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, mais comporte des différences par rapport aux normes d'information financière qu'utiliserait normalement ce type d'entité, l'auditeur tient compte de la nature et de l'étendue de ces différences ainsi que des circonstances de la mission. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération à cet égard :
- 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, mais plutôt 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.

## Question 2 e) Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

**Quand l'auditeur doit-il décider d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport et quels sont les éléments à prendre en compte dans cette décision?**

### Contexte

1. Le paragraphe 5 de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, définit le paragraphe d'observations et le paragraphe sur d'autres points comme suit :
  - a) «paragraphe d'observations», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
  - b) «paragraphe sur d'autres points», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

### Paragraphes d'observations

2. Le fait de donner, dans un paragraphe d'observations, plus d'informations que celles qui sont fournies dans les états financiers peut donner à croire que le point sur lequel porte les observations n'a pas été adéquatement présenté ou n'a pas fait l'objet d'informations appropriées. C'est pourquoi le paragraphe 6 de la NCA 706 limite l'utilisation du paragraphe d'observations aux seuls points présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.
3. L'Annexe 1 de la NCA 706 indique les autres NCA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. Voici ces NCA :
  - a) NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 19 b);
  - b) NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16;
  - c) NCA 570, *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 19;
  - d) NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe 14.
4. Lorsqu'elle n'est pas spécifiquement exigée par les normes mentionnées au paragraphe 3 de la présente question, l'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur relève du jugement professionnel de l'auditeur. Le paragraphe 6 de la NCA 706 exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer

l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

5. Le paragraphe A1 de la NCA 706 donne les exemples suivants de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations :
  - a) incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire;
  - b) application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable (par exemple une nouvelle norme internationale d'information financière) qui a une incidence généralisée sur les états financiers avant son entrée en vigueur;
  - c) catastrophe majeure qui a eu ou continue d'avoir une incidence importante sur la situation financière de l'entité.
6. Les NCA contiennent par ailleurs des modalités d'application et autres commentaires explicatifs concernant l'utilisation d'un paragraphe d'observations, par exemple :
  - a) NCA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe A114;
  - b) NCA 570, *Continuité de l'exploitation*, paragraphes A22 et A26;
  - c) NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa A33 b);
  - d) NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphes A6 et A8;
  - e) NCA 805, *Audits d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, paragraphe 14.
7. Le paragraphe A2 de la NCA 706 indique qu'une trop grande utilisation des paragraphes d'observations diminue l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur.
8. Avant d'ajouter un paragraphe d'observations sur un point donné, l'auditeur doit avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative relativement à ce point. Par ailleurs, selon le paragraphe A3 de la NCA 706, un paragraphe d'observations ne saurait se substituer :
  - a) soit à l'expression d'une opinion assortie d'une réserve ou d'une opinion défavorable, ou à la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent;
  - b) soit aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable.
9. L'alinéa 8 c) de la NCA 230, *Documentation de l'audit*, exige de l'auditeur qu'il prépare une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors

participé à la mission de comprendre les questions importantes relevées au cours de l'audit. Le paragraphe A8 de la même norme indique que les constatations qui pourraient amener l'auditeur à inclure un paragraphe d'observations dans son rapport sont des exemples de questions importantes.

10. Le paragraphe 7 de la NCA 706 précise que, lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :
  - a) le faire figurer immédiatement après le paragraphe d'opinion;
  - b) l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié;
  - c) y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question;
  - d) indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations.

#### Paragraphe sur d'autres points

11. L'Annexe 2 de la NCA 706 indique les autres NCA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines circonstances, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. Voici ces NCA :
  - a) NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16;
  - b) NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19;
  - c) NCA 720, *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités*, alinéa 10 a).
12. Lorsqu'elle n'est pas spécifiquement exigée par les normes énumérées au paragraphe 11 de la présente question, l'inclusion d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur relève du jugement professionnel de l'auditeur. Le paragraphe 8 de la NCA 706 impose à l'auditeur d'ajouter un paragraphe sur d'autres points dans son rapport s'il considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'audit ou encore des responsabilités ou du rapport de l'auditeur par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit.
13. La NCA 706 donne les exemples suivants de circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire :
  - a) circonstances où l'auditeur ne peut démissionner même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée;
  - b) circonstances où des textes légaux ou réglementaires imposent ou permettent à l'auditeur d'explicitier certains points qui fournissent un éclairage supplémentaire sur les responsabilités qui lui incombent relativement à l'audit des états financiers ou sur son rapport sur les états financiers;



- c) circonstances où l'entité établit des états financiers dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général, selon les explications données à la question 2 c) du présent guide;
  - d) circonstances où l'entité prépare plus d'un jeu d'états financiers, selon les explications données à la question 2 c) du présent guide.
14. Le *Manuel de CPA Canada - Certification* contient par ailleurs des modalités d'application et autres commentaires explicatifs concernant l'utilisation d'un paragraphe sur d'autres points, par exemple :
- a) NCA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe A18;
  - b) NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A14;
  - c) NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe A11;
  - d) NCA 805, *Audits d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, paragraphe A17;
  - e) Chapitre 5925, *Audit du contrôle interne à l'égard de l'information financière intégrée dans un audit d'états financiers*, paragraphe A83;
  - f) Norme canadienne de missions de certification (NCMC) 3416, *Rapport sur les contrôles d'une société de services*, paragraphe A71.
15. Le paragraphe 8 de la NCA 706 précise que l'auditeur qui inclut un paragraphe sur d'autres points dans son rapport doit l'intituler «Autre point» ou «Autres points», ou lui donner un autre titre approprié, et le faire figurer immédiatement après le paragraphe d'opinion et le paragraphe d'observations, le cas échéant, ou ailleurs dans son rapport si le contenu du paragraphe se rapporte à la section portant sur ses autres obligations en matière de rapport.
16. Le paragraphe A7 de la NCA 706 indique qu'un paragraphe sur d'autres points ne traite pas des circonstances dans lesquelles l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les NCA de produire un rapport sur les états financiers, ni de celles où il lui a été demandé de mettre en œuvre des procédures spécifiées additionnelles et de faire rapport sur ces procédures ou d'exprimer une opinion sur des points spécifiques. Les paragraphes 38 et 39 de la NCA 700 énoncent des exigences relatives aux autres obligations de faire rapport. À cet égard, voir par exemple la note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-48, «Exigences législatives obligeant l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent».

## Question 2 f) Date du rapport du professionnel en exercice

### **Question 2 f) i) Quelle date l'auditeur doit-il apposer sur son rapport?**

1. Les exigences des NCA diffèrent de celles qui s'appliquaient aux audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010. Selon les anciennes exigences, le rapport de l'auditeur devait être daté du jour du quasi-achèvement du travail d'audit (voir le paragraphe .06 du chapitre 5405, «Date du rapport du vérificateur»), et le contrôle qualité de la mission devait être achevé avant la délivrance du rapport du professionnel en exercice (voir l'alinéa .43 c) du chapitre 5030, «Procédures de contrôle de la qualité des missions de certification»).
2. Le paragraphe 41 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, exige plutôt que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, dont des éléments qui attestent :
  - a) que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;
  - b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.
3. Même s'il a obtenu des éléments probants sur les points décrits aux alinéas 2 a) et b) de la présente question, l'auditeur peut ne pas être en mesure de dater son rapport étant donné qu'il n'aura pas obtenu les éléments probants suffisants et appropriés, par la mise en œuvre de procédures d'audit, pour étayer le contenu de son rapport établi en fonction des états financiers achevés. Par exemple, il se peut qu'il lui reste encore à obtenir des éléments probants quant à l'application, par l'entité, de méthodes comptables conformes au référentiel d'information applicable et quant au caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers.
4. Le paragraphe 19 de la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, précise que pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que la date du rapport de l'auditeur n'est pas antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission.
5. Le paragraphe 17 de la NCA 220 indique qu'au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur.

**Question 2 f) ii) Quand peut-on considérer que les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés?**

6. Le paragraphe 4 de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, indique que la réalisation d'un audit repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu avoir certaines responsabilités qui sont fondamentales pour la réalisation de l'audit. L'une de ces responsabilités est la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable. Il peut arriver, dans certains cas, que l'entité n'ait pas achevé les états financiers et qu'il lui reste à procéder à un ajustement, ou à fournir une information, qui pourrait être de nature significative par rapport aux états financiers. Il se peut, par exemple, que la charge d'impôts n'ait pas encore été arrêtée ou que les états financiers doivent être mis à jour pour tenir compte d'événements postérieurs nécessitant un ajustement ou la fourniture d'une information. En pareil cas, les états financiers seront achevés lorsque la charge d'impôts y sera reflétée ou, si des événements postérieurs nécessitent un ajustement des états financiers ou la fourniture d'une information, lorsque ces événements auront été constatés et auront fait l'objet d'une information dans les états financiers.
7. Si les états financiers sont encore en cours d'achèvement par l'entité (si, par exemple, le montant des primes à verser et la charge d'impôts de l'entité n'ont pas encore été arrêtés), les procédures d'audit applicables aux éléments des états financiers ou des notes encore inachevés n'auront pas encore été menées à terme par l'auditeur. Or, la date du rapport de l'auditeur ne doit pas être antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu, par la mise en œuvre de procédures d'audit, les éléments probants suffisants et appropriés pour étayer le contenu de son rapport établi en fonction des états financiers achevés.
8. Comme l'explique le paragraphe A23 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, les termes et conditions de la mission d'audit comprennent l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers et dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers. Le paragraphe 9 de la NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, exige de l'auditeur qu'il demande à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la NCA 580, *Déclarations écrites*, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis. Le paragraphe 14 de la NCA 580 indique que la date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Dans le cas où la date de l'auditeur

est beaucoup plus tardive que la date à laquelle les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité des états financiers, l'auditeur rappelle à la direction l'engagement qu'elle a pris en vertu des termes et conditions de la mission et sa responsabilité de lui fournir des déclarations écrites concernant les événements postérieurs à la date de clôture survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur.

**Question 2 f) iii) Au Canada, qui sont les personnes habilitées à assumer la responsabilité des états financiers?**

9. Selon le paragraphe A40 de la NCA 700, dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (par exemple la direction ou les responsables de la gouvernance) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation requis.
10. Au Canada, selon la plupart des dispositions législatives régissant la constitution des personnes morales et des autres dispositions législatives applicables, le conseil d'administration a le pouvoir d'approuver les états financiers<sup>7</sup>. De plus, ces dispositions peuvent aussi interdire au conseil d'administration de déléguer ce pouvoir à un administrateur-gérant ou à un comité du conseil d'administration<sup>8</sup>. Par conséquent, selon ces dispositions, c'est le conseil d'administration qui est habilité à affirmer qu'il assume la responsabilité des états financiers. L'auditeur détermine qui sont les personnes habilitées à assumer la responsabilité des états financiers en se référant aux dispositions législatives pertinentes.
11. Certains textes légaux peuvent exiger que les états financiers soient approuvés par l'assemblée des actionnaires ou un autre organe équivalent. Le paragraphe A41 de la NCA 700 précise, dans ce cas, que l'obtention de l'approbation définitive des actionnaires n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Dans les NCA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, est achevée et à laquelle les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité.
12. Il peut arriver, dans certains cas, que le conseil approuve les états financiers, sous réserve de l'approbation, par un sous-comité du conseil, de dernières modifications à y apporter. Dans ce cas, la date du rapport de l'auditeur correspond à la date à laquelle le sous-comité approuve les états financiers définitifs, à moins que les dernières modifications n'aient été apportées que pour corriger des coquilles ou soient autrement mineures et qu'elles ne

<sup>7</sup> Voir, par exemple, le paragraphe 158(1) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, qui exige que les administrateurs approuvent les états financiers.

<sup>8</sup> Voir, par exemple, l'alinéa 115(3)i) de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*.

requièrent pas l'obtention d'éléments probants complémentaires par l'auditeur.

13. Selon le paragraphe A40 de la NCA 700, lorsque les textes légaux ne prescrivent pas le processus d'approbation des états financiers, l'entité suit ses propres procédures pour la préparation et la finalisation des états financiers, en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance. Dans cette situation, l'auditeur s'entretient avec les responsables de la gouvernance habilités à assumer la responsabilité des états financiers.

**Question 2 f) iv) Si l'auditeur prend connaissance d'un fait entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers, quelle incidence cela a-t-il sur la date de son rapport?**

14. Le paragraphe 11 de la NCA 560 indique que, si la direction modifie les états financiers par suite d'un événement postérieur à la date de clôture connu après la date du rapport de l'auditeur, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires pour ce qui concerne la modification et, sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 de la norme, délivrer un nouveau rapport. Selon le paragraphe 12 de la NCA 560, lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, l'auditeur doit :
  - a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers;
  - b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.
  
15. L'auditeur tient compte des textes légaux ou réglementaires et du référentiel d'information financière pour déterminer s'il existe une telle interdiction. Au Canada, les Parties II à V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* et les Normes comptables canadiennes pour le secteur public, par exemple, n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification. Lorsqu'il n'est pas certain de l'existence d'une telle interdiction, l'auditeur tient compte de ce qui se fait actuellement dans la pratique. Pour ce qui est des normes IFRS de la Partie I du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, les résultats de recherches menées par des permanents du Service des normes comptables de CPA Canada indiquent que les pratiques ne sont pas uniformes à l'échelle mondiale. Dans la plupart des

pays, lorsque la direction modifie les états financiers pour y refléter un événement postérieur, elle détermine s'il y a eu d'autres événements postérieurs jusqu'à la date de l'événement postérieur qui est à l'origine de la modification et, dans l'affirmative, met à jour les états financiers en conséquence, et les responsables de l'approbation des états financiers donnent de nouveau leur approbation à cette date. Dans d'autres pays, toutefois, bien que cette pratique soit normalement suivie, il arrive en de rares circonstances que la direction limite la modification des états financiers à l'incidence de l'événement postérieur et que les responsables de l'approbation des états financiers limitent leur approbation à cette modification.

16. Trois options s'offrent à l'auditeur en ce qui concerne la datation de son rapport lorsque les états financiers sont modifiés après la date initiale de son rapport :
- délivrer un nouveau rapport conformément au paragraphe 11 de la NCA 560 (nouvelle date de rapport). Lorsque l'auditeur choisit cette option, sa responsabilité à l'égard des événements postérieurs à la date de son rapport initial s'étend jusqu'à la date de son nouveau rapport;
  - modifier son rapport conformément à l'alinéa 12 a) de la NCA 560 (double datation du rapport);
  - délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié, assorti d'une nouvelle date et comprenant un paragraphe d'observations, conformément à l'alinéa 12 b) de la NCA 560 (nouvelle date de rapport et paragraphe d'observations circonscrivant sa responsabilité).

En ce qui concerne les options b) et c) ci-dessus, la responsabilité de l'auditeur à l'égard des événements survenus après la date initiale de son rapport se limite à l'événement décrit dans la note pertinente des états financiers.

17. Voici un exemple de paragraphe d'observations pouvant être inclus dans un rapport assorti d'une nouvelle date, comme il est indiqué au paragraphe 15 de la présente question :

*Événement postérieur à la date de clôture*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit l'événement postérieur à la date de clôture qui est à l'origine de la modification des états financiers le 15 mars 2011, date du rapport de l'auditeur. Les procédures que nous avons mises en œuvre relativement aux événements survenus après le 28 février 2011 ne visaient que cette modification des états financiers.

**Question 2 f) v) Quand l'expert-comptable doit-il dater son rapport de mission d'examen sur des états financiers?**

18. Le paragraphe .30 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», précise que le rapport de l'expert-comptable est daté du jour du quasi-achèvement de l'examen. Toutefois, les indications sur la notion de «quasi-achèvement» sont minimales. La note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-47, *Datation du rapport de mission d'examen sur des états financiers*, contient des indications sur

l'application de cette notion dans le cadre d'une mission d'examen visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers. Le but visé est l'adoption d'indications semblables à celles énoncées dans la NCA 700 pour la datation du rapport.

19. La NOV-47 précise que l'expert-comptable ne doit pas arrêter la date de son rapport avant :
  - a) d'avoir obtenu, au moyen de demandes d'informations et d'entretiens, les déclarations verbales de la direction, préalablement à l'obtention des déclarations écrites de la direction au sujet des éléments suivants :
    - i) la reconnaissance par la direction de sa responsabilité quant à la fidélité de l'image donnée par les états financiers,
    - ii) l'affirmation que, selon la direction, les états financiers sont exhaustifs et donnent une image fidèle;
  - b) d'avoir mené à terme suffisamment de procédures pour être en mesure d'étayer le contenu de son rapport.

## Question 2 g) Ajout de la mention supplémentaire exigée au paragraphe 13 b) de la NCA 800

### **Quand le rapport de l'auditeur doit-il comprendre la mention supplémentaire exigée au paragraphe 13 b) de la NCA 800?**

1. Le paragraphe 13 b) de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, exige que, lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications données dans le rapport de l'auditeur concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers mentionnent également la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances. Par conséquent, cette mention supplémentaire n'est ajoutée au rapport de l'auditeur que lorsque le référentiel d'information financière est un référentiel à usage particulier.
2. La mention supplémentaire n'est pas ajoutée lorsque le référentiel d'information financière est un référentiel à usage général. Comme il a été expliqué à la question 2 c) du présent guide, lorsque les états financiers sont établis dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général, l'auditeur fait rapport sur ces états financiers conformément à la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*. Par exemple, lorsqu'un contrat stipule que les états financiers doivent être préparés conformément aux «principes comptables généralement reconnus du Canada», la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière parce que les PCGR canadiens sont constitués de divers référentiels d'information financière, contenus dans les Parties I à V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* et dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*. En pareil cas, le référentiel d'information financière utilisé par la direction pour la préparation des états financiers est un référentiel à usage général et l'auditeur fait rapport conformément à la NCA 700, à moins que le référentiel d'information financière ne soit pas conçu pour le type d'entité en cause, auquel cas, comme il est expliqué à la question 2 c) du présent guide, l'auditeur peut conclure que le référentiel d'information financière est un référentiel à usage particulier et peut faire rapport conformément à la NCA 800.
3. Les exemples suivants peuvent être utiles pour expliquer dans quel cas le rapport de l'auditeur est modifié pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 13 b) de la NCA 800 :
  - a) Un créancier peut demander des informations sur les flux de trésorerie sans préciser la façon dont ces informations doivent être établies. Pour satisfaire à cette demande d'information du créancier, la direction peut, par exemple, préparer les informations sur les flux de trésorerie selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. La direction aura alors à choisir un référentiel d'information financière qui, selon elle, permettra la préparation d'informations financières répondant aux besoins de l'utilisateur visé.



- b) Les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat peuvent exiger que les états financiers soient préparés selon un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation reconnu ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, sans qu'ils n'aient à être conformes à toutes les exigences de ce référentiel (par exemple, les «principes comptables généralement reconnus du Canada, sauf qu'aucun amortissement ne sera comptabilisé à l'égard des immobilisations corporelles»). Étant donné que, comme il a été mentionné ci-dessus, les PCGR canadiens sont constitués de divers référentiels d'information financière, la mention des PCGR canadiens n'est pas suffisamment précise pour permettre à la direction de choisir ses méthodes comptables. La direction choisit parmi les référentiels d'information financière constituant les PCGR canadiens celui qui est conçu pour le type d'entité en cause et qui est acceptable dans les circonstances, et utilise ce référentiel pour établir des états financiers conformes au référentiel d'information financière prescrit (par exemple, les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, sans amortissement des immobilisations corporelles). Pour certaines entités, le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* prévoit un choix entre plusieurs référentiels d'information financière. Par exemple, une entreprise à capital fermé peut appliquer soit les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé de la Partie II du *Manuel*, soit les Normes internationales d'information financière de la Partie I du *Manuel*. Dans ce dernier cas, l'auditeur modifie son rapport pour se conformer au paragraphe 13 b) de la NCA 800. Par conséquent, même si le référentiel d'information financière peut être décrit, par exemple, comme correspondant aux «dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat», la direction a le choix entre les référentiels d'information financière qu'elle peut appliquer pour se conformer à ces dispositions en matière d'information financière. Dans le cas des régimes de retraite, le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* exige que l'entité applique les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite de la Partie IV du *Manuel*. Comme les régimes de retraite n'ont pas le choix entre plusieurs référentiels d'information financière, le rapport de l'auditeur n'a pas à être modifié.
4. Lorsque les explications données dans le rapport de l'auditeur concernant la responsabilité de la direction pour les états financiers comprennent la mention supplémentaire exigée au paragraphe 13 b) de la NCA 800, ces explications (soulignées ci-dessous) peuvent être libellées comme suit :

La direction a la responsabilité de la préparation [et de la présentation fidèle] des états financiers conformément au [référentiel d'information financière applicable], ce qui implique de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable pour la préparation des états financiers dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère

comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

5. Les exemples de rapports 3 f) et 6 b) fournissent des exemples de rapport de l'auditeur contenant la mention supplémentaire dans les explications de la direction concernant sa responsabilité pour les états financiers, et un exemple d'un tableau comportant des éléments d'un état financier.

## Question 2 h) Rapport sur des états financiers résumés

### **Q 2 h) i) Qu'est-ce que des états financiers résumés?**

1. L'alinéa 4 c) de la NCA 810, *Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés*, définit les états financiers résumés comme «des informations financières historiques qui sont tirées d'états financiers, qui sont moins détaillées que ces derniers, mais qui fournissent néanmoins une représentation structurée, en cohérence avec celle fournie par les états financiers, des ressources économiques et des obligations de l'entité à un moment précis ou de leur évolution au cours d'une période.»
2. Une entité peut être tenue de présenter ses états financiers conformément à un référentiel d'information financière applicable et selon un mode de présentation prescrit, par exemple, par une autorité de réglementation. Même si ce mode de présentation n'entre pas en contradiction avec les exigences en matière de présentation et d'information du référentiel d'information financière applicable, il se peut qu'il exige la présentation d'informations plus détaillées que ne l'exige le référentiel en question. L'entité peut également décider de préparer et de présenter des états financiers destinés à d'autres utilisateurs selon un mode de présentation moins détaillé que celui qui est prescrit, tout en se conformant aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Ces états financiers moins détaillés ne constituent pas des états financiers résumés, ils sont des états financiers présentés selon un mode différent conforme au même référentiel d'information financière. L'auditeur fait rapport sur ces états financiers conformément à la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, et, s'il y a lieu, à la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.
3. Lorsque les états financiers moins détaillés sont établis dans un but spécifique conformément à un référentiel d'information financière à usage général, l'auditeur fait rapport sur ces états financiers conformément à la NCA 700 et peut envisager d'ajouter le paragraphe sur d'autres points dont il est question au paragraphe 3 b) de la question 2 c) du présent guide, pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne doit pas être diffusé à des tiers ni utilisé par des tiers.

### **Question 2 h) ii) Quand n'est-il peut-être pas approprié d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés?**

4. Avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, l'auditeur doit, selon l'alinéa 6 a) de la NCA 810, déterminer si les critères appliqués sont acceptables. L'alinéa A3 de la NCA 810 indique que la préparation des états financiers résumés exige de la direction qu'elle détermine les informations qui auront à être reflétées dans les états financiers résumés afin que ceux-ci soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle de ces états.

Étant donné que les états financiers résumés contiennent, de par leur nature, des données regroupées et des informations moins nombreuses, le risque est plus grand que ces états financiers ne contiennent pas l'information nécessaire pour qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances. Ce risque augmente lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation des états financiers résumés.

5. Au Canada, il n'existe actuellement pas de critères établis généralement reconnus pour la préparation d'états financiers résumés. Par conséquent, lorsque des états financiers résumés doivent être préparés, la direction doit souvent :
  - a) élaborer les critères à appliquer, ou
  - b) procéder à des interprétations importantes lors de l'application de critères établis (dans des textes légaux ou réglementaires, par exemple) parce que ces critères ne sont pas suffisamment spécifiques pour lui permettre de déterminer les informations à inclure dans les états financiers résumés.

En pareils cas, le risque que les états financiers résumés soient trompeurs peut être plus élevé et il est plus difficile de déterminer le caractère acceptable des critères appliqués.

**Question 2 h) iii) Quels sont les critères acceptables aux fins de la préparation d'états financiers résumés?**

6. L'alinéa A5 de la NCA 810 indique que l'auditeur peut présumer que les critères établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrits par des textes légaux ou réglementaires pour la préparation des états financiers résumés, sont acceptables comme c'est le cas pour les états financiers, tel qu'il est expliqué dans la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.
7. L'alinéa A6 de la NCA 810 indique qu'en l'absence de critères établis pour la préparation des états financiers résumés, la direction peut en élaborer, en se fondant par exemple sur la pratique dans son secteur d'activité particulier. Des critères qui sont acceptables dans les circonstances conduiront à des états financiers résumés qui :
  - a) indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés;
  - b) décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ou, si un texte légal ou réglementaire précise qu'il n'est pas obligatoire que les états financiers audités soient mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit les critères pour la préparation des états financiers résumés, ce texte légal ou réglementaire;
  - c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués;
  - d) concordent avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités ou peuvent être recalculés à partir de ces informations;
  - e) compte tenu de leur usage prévu, contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de telle sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.

8. La direction est responsable de la détermination de la nature et de l'étendue des informations qui devront être reflétées dans les états financiers résumés. Les dirigeants exerceront leur jugement professionnel pour élaborer des critères qui sont acceptables. Pour évaluer l'acceptabilité des critères de la direction par rapport aux dispositions de l'alinéa A6 de la NCA 810, l'auditeur peut se demander si les états financiers résumés contiennent :
- a) un état financier résumé pour chaque état financier du jeu complet d'états financiers;
  - b) les principaux sous-totaux et totaux du jeu complet d'états financiers;
  - c) les informations nécessaires à la production d'un résumé fidèle du jeu complet d'états financiers;
  - d) une mention indiquant auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
  - e) une description des critères appliqués pour la préparation des états financiers résumés;
  - f) des informations provenant des notes annexes aux états financiers complets, traitant des questions ayant une incidence généralisée ou par ailleurs importante sur les états financiers résumés, comme les éventualités et les événements postérieurs à la date de clôture.
9. L'alinéa 8 c) de la NCA 810 exige de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués. Normalement, la direction indique dans une note annexe le référentiel comptable utilisé pour la préparation des états financiers résumés. Lorsque les critères utilisés sont énoncés dans un texte légal ou réglementaire, l'auditeur se demande si les états financiers résumés décrivent adéquatement les interprétations importantes faites par la direction dans l'application des critères pour la préparation des états financiers résumés. Par exemple, il se peut que les critères prescrits dans la réglementation pour la préparation des états financiers résumés n'établissent qu'un contenu minimal pour ces états et que la direction ait fourni dans les états financiers résumés plus de détails qu'il n'est exigé dans la réglementation et pour lesquels elle a fait des interprétations importantes.

**Question 2 h) iv) L'auditeur peut-il délivrer un rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers à usage particulier?**

10. La NCA 810 s'applique aux audits d'états financiers résumés tirés d'états financiers que l'auditeur a lui-même audités conformément aux NCA. Du fait que les NCA s'appliquent aux audits d'états financiers préparés tant selon des référentiels à usage général qu'à usage particulier, la NCA 810 s'applique aux audits d'états financiers résumés tirés d'états financiers à usage général ou d'états financiers à usage particulier.
11. L'alinéa 14 de la NCA 800 exige que le rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier inclue un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs du rapport du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que,

en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent se prêter à un usage autre.

12. Le paragraphe 17 de la NCA 810 exige que lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion avec réserve, d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points, mais que l'auditeur est convaincu que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit :
  - a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points;
  - b) décrire :
    - i) le fondement de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités ainsi que l'opinion elle-même, ou encore le paragraphe d'observations ou le paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
    - ii) l'incidence de l'opinion avec réserve, du paragraphe d'observations ou du paragraphe sur d'autres points sur les états financiers résumés, le cas échéant.
13. Le paragraphe 20 de la NCA 810 exige également que lorsque la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités fait l'objet d'une restriction, ou que ce rapport contient un avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers audités ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier, l'auditeur doit inclure une restriction ou un avertissement similaire dans son rapport sur les états financiers résumés.
14. Lors de la préparation de son rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers à usage particulier, l'auditeur inclut un ou des paragraphes, après le paragraphe d'opinion, en application des dispositions des paragraphes 17 et 20 de la NCA 810. Voici un exemple de paragraphe qui satisfait à ces dispositions, en tenant pour acquis que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comprenait un paragraphe, après le paragraphe d'opinion, contenant un avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable :

#### **Référentiel comptable**

Notre rapport d'audit sur les états financiers audités, daté du [date du rapport], contenait un paragraphe sur le référentiel comptable, dans lequel nous attirions l'attention sur la note des états financiers décrivant le référentiel comptable appliqué. Les états financiers audités ont été préparés dans le but d'aider la société ABC à répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un autre usage. Étant donné que les états financiers résumés sont tirés des états financiers audités, il est également possible qu'ils ne puissent se prêter à un autre usage.

**Question 2 h) v) Les états financiers audités doivent-ils être mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés?**

15. Le sous-alinéa 6 b) ii) de la NCA 810 exige que, avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, l'auditeur obtienne, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend la responsabilité qui lui incombe pour ce qui est de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficulté (ou, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit des critères pour la préparation des états financiers résumés, mentionner ce texte légal ou réglementaire dans les états financiers résumés).
16. L'alinéa A8 de la NCA 810 énonce certains facteurs dont tient compte l'auditeur lorsqu'il évalue si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés ont accès aux états financiers audités sans trop de difficulté. Ces facteurs sont les suivants :
  - a) si les états financiers résumés mentionnent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
  - b) si les états financiers audités ont été rendus publics;
  - c) si la direction a établi un processus pour que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés puissent avoir facilement accès aux états financiers audités.
17. L'alinéa 8 b) de la NCA 810 exige que, lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, l'auditeur évalue si les états financiers résumés décrivent clairement :
  - a) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
  - b) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.
18. Par conséquent, les états financiers audités doivent être mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés, à moins qu'un texte légal ou réglementaire :
  - a) prévoie qu'il n'est pas obligatoire que les états financiers audités soient mis à leur disposition;
  - b) établisse des critères pour la préparation des états financiers résumés.

## Question 2 i) Informations supplémentaires présentées avec les états financiers

**Lorsque des informations supplémentaires sont présentées avec les états financiers, quelle incidence cela a-t-il sur le rapport de l'auditeur?**

### Contexte

1. Dans certaines circonstances, l'entité peut être tenue par des textes légaux ou réglementaires ou par des normes, ou peut décider volontairement, de présenter avec les états financiers audités des informations qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière. De telles informations sont décrites dans la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, comme étant des «informations supplémentaires».
2. Les informations supplémentaires peuvent être présentées dans le but de permettre aux utilisateurs de mieux comprendre le référentiel d'information financière applicable ou pour fournir plus d'explications sur des postes particuliers des états financiers. Normalement, les informations supplémentaires sont présentées soit dans des tableaux complémentaires ou sous forme de notes additionnelles, par exemple, elles peuvent être présentées dans des tableaux complémentaires ventilant certains postes des états financiers (comme un tableau décrivant les composantes des frais de vente et d'administration), ou dans des notes additionnelles expliquant la mesure dans laquelle les états financiers sont conformes à un autre référentiel d'information financière (comme un rapprochement avec les PCGR américains).
3. La présente question vise à fournir des indications en vue d'aider les auditeurs à appliquer les dispositions des paragraphes 46 et 47 de la NCA 700 en ce qui a trait aux informations supplémentaires. (Voir l'arbre de décision de l'annexe à la présente question pour comprendre les incidences des informations supplémentaires sur le rapport de l'auditeur.)
4. La présente question ne traite pas des circonstances dans lesquelles on demande expressément à l'auditeur de réaliser une mission distincte visant la délivrance d'un rapport sur des informations supplémentaires, que celles-ci soient présentées ou non avec les états financiers; dans de telles circonstances, l'auditeur réalise la mission conformément aux NCA ou aux Autres normes canadiennes (ANC) appropriées.

### Situations dans lesquelles les informations ne sont pas présentées avec les états financiers

5. Lorsque les informations ne sont pas présentées avec les états financiers audités, il ne s'agit pas d'informations supplémentaires et la présente question ne traite pas de ces situations. L'auditeur peut devoir se reporter à la NCA 720, *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités*, lorsque les informations concernées répondent à la définition des «autres informations» énoncée dans cette NCA. Il peut également devoir se reporter



au chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», lorsque les informations sont contenues dans un document désigné comme le rapport de gestion, qui est déposé en lien avec les états financiers de l'entité auprès d'autorités de réglementation des valeurs mobilières.

#### **Situations dans lesquelles le référentiel d'information financière exige la présentation des informations**

6. Lorsque les informations sont présentées avec les états financiers audités, l'auditeur doit déterminer si la présentation de ces informations est exigée par le référentiel d'information financière. Si tel est le cas, il ne s'agit pas d'informations supplémentaires, et les informations doivent faire l'objet de l'audit et sont couvertes par le rapport de l'auditeur sur les états financiers.

#### **Situations dans lesquelles il est demandé à l'auditeur d'auditer des informations supplémentaires dans le cadre de l'audit des états financiers**

7. Dans certaines circonstances, des textes légaux ou réglementaires peuvent exiger que les informations supplémentaires soient auditées dans le cadre de l'audit des états financiers, ou la direction peut décider qu'elles doivent l'être. En pareil cas, l'auditeur planifie l'audit de manière à ce qu'il permette d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des informations supplémentaires.
8. Pour se faire une opinion sur les états financiers, l'auditeur détermine si ceux-ci montrent que les informations supplémentaires font partie intégrante des états financiers (par exemple du fait que les informations supplémentaires sont placées près des états financiers, que ceux-ci contiennent des références aux informations supplémentaires ou que les informations supplémentaires sont intégrées dans les notes annexes).
9. Le paragraphe A47 de la NCA 700 précise que les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers suffit à les identifier.

#### **Situations dans lesquelles les informations supplémentaires non auditées ne sont pas clairement différenciées des états financiers**

10. Lorsque des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états financiers audités, il est important qu'elles soient clairement différenciées des états financiers afin que les lecteurs ne soient pas conduits à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Lors de son évaluation à cet égard, l'auditeur considère par exemple où ces informations sont présentées par rapport aux états financiers et à d'autres informations supplémentaires auditées, le cas échéant, et si elles sont clairement identifiées comme «non auditées».

11. La direction peut présenter les informations supplémentaires non auditées de manière à les différencier clairement des états financiers audités, tel qu'il est expliqué au paragraphe A50 de la NCA 700, par exemple :
  - en enlevant toute référence aux tableaux complémentaires ou aux notes non audités contenue dans les états financiers, de manière que la démarcation entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire;
  - en présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible dans les circonstances, au minimum en présentant les notes non auditées à la fin des notes des états financiers requises et en les identifiant clairement comme «non auditées».
12. Le paragraphe 47 de la NCA 700 exige que les informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui font quand même partie intégrante des états financiers parce qu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers audités en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées, soient couvertes par l'opinion de l'auditeur. En conséquence, les informations supplémentaires doivent être auditées.

#### **Modification par la direction du mode de présentation des informations supplémentaires non auditées**

13. Lorsque les informations supplémentaires peuvent être clairement différenciées des états financiers audités mais ne le sont pas, le paragraphe 46 de la NCA 700 exige que l'auditeur demande à la direction d'en modifier le mode de présentation.
14. Lorsque la direction différencie clairement les informations supplémentaires des états financiers, il n'y a pas d'incidence sur le rapport de l'auditeur puisque les lecteurs ne sont alors pas conduits à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur.

#### **Refus de la direction de modifier le mode de présentation des informations supplémentaires non auditées**

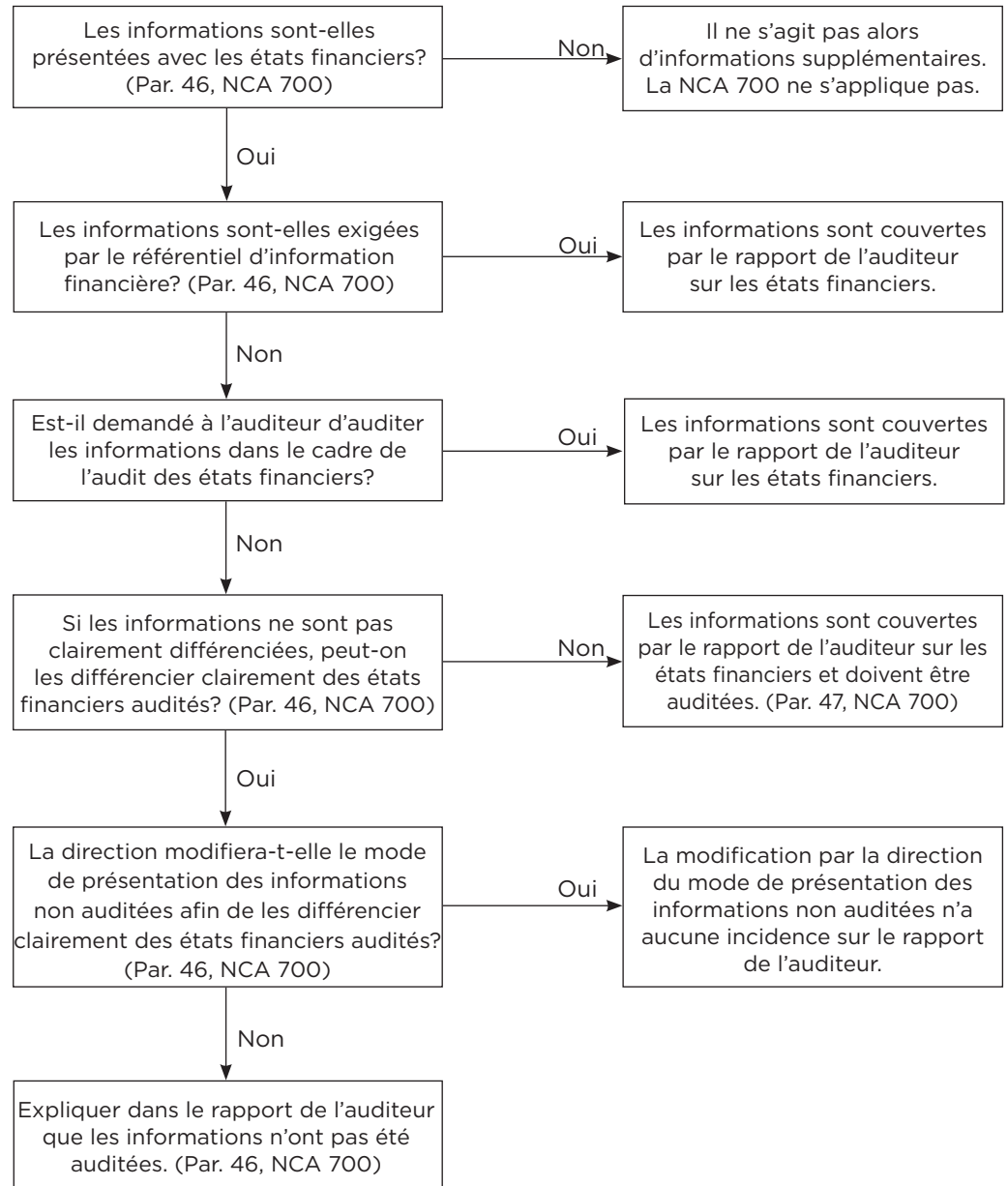
15. Lorsque les informations supplémentaires peuvent être clairement différenciées des états financiers audités mais ne le sont pas, tel qu'il est expliqué au paragraphe 13, et que la direction refuse d'en modifier le mode de présentation, l'auditeur est tenu d'expliquer dans son rapport que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées. Cette explication est fournie dans un paragraphe sur d'autres points du rapport de l'auditeur.

#### **Informations supplémentaires non auditées**

16. Le paragraphe A51 de la NCA 700 précise que le fait que les informations supplémentaires ne sont pas auditées ne dégage pas l'auditeur de sa responsabilité de lire ces informations afin d'y relever les incohérences significatives par rapport aux états financiers audités. Les responsabilités de l'auditeur concernant les informations supplémentaires non auditées concordent avec celles qui sont décrites dans la NCA 720, *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités*.

**ANNEXE**

Arbre de décision destiné à faciliter la compréhension des incidences des informations supplémentaires sur le rapport de l'auditeur



## Question 2 j) Détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel à usage général, et rapport sur un référentiel inacceptable

### **Question 2 j) i) Quels facteurs l'auditeur prend-il en compte pour déterminer si un référentiel à usage général (autre qu'un référentiel établi par le CNC ou le CCSP) est acceptable?**

1. L'alinéa 6 a) de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, exige que l'auditeur détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable.
2. Le paragraphe A4 de la NCA 210 indique que les facteurs utiles à l'auditeur pour déterminer si un référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers comprennent :
  - a) la nature de l'entité (par exemple, s'il s'agit d'une entreprise commerciale, d'une entité du secteur public ou d'un organisme sans but lucratif);
  - b) l'usage prévu pour les états financiers (par exemple, s'ils sont préparés pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs ou aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers);
  - c) la nature des états financiers (par exemple, s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers ou d'un seul état financier);
  - d) le fait que des textes légaux ou réglementaires prescrivent ou non le référentiel d'information financière applicable.
3. Le paragraphe CA8a de la NCA 210 indique que les normes comptables établies par le Conseil des normes comptables et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (référentiels du CNC et du CCSP) 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. Le paragraphe CA8b de la NCA 210 précise que 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.
4. Le paragraphe A9 de la NCA 210 précise qu'il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers à usage général pour certains types d'entités. En l'absence d'indication contraire, on présume qu'un tel référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers à usage général de ces entités. L'Annexe 2 de la NCA 210 indique les caractéristiques (pertinence, exhaustivité, fiabilité, neutralité et intelligibilité) habituelles des référentiels à

usage général, qui aboutissent à la présentation, dans les états financiers, d'informations utiles pour les utilisateurs visés.

5. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un référentiel à usage général autre que ceux établis par le CNC ou le CCSP, les dispositions de la NCA 210 et les facteurs qui suivent peuvent être pris en compte pour déterminer s'il existe des indications pouvant laisser supposer que le référentiel en cause n'est pas acceptable :
  - a) le processus suivi pour élaborer le référentiel d'information financière, notamment les occasions fournies aux parties prenantes de formuler des commentaires et les discussions tenues sur leurs points de vue pour faire en sorte que le référentiel d'information financière présente les caractéristiques d'un référentiel à usage général acceptable. Par exemple, lorsqu'une autorité de réglementation publie un référentiel d'information financière pour commentaires et que le référentiel d'information financière définitif reflète les discussions tenues sur les commentaires reçus, ce référentiel est plus susceptible d'être acceptable qu'un référentiel d'information financière élaboré en vase clos qui risque de refléter les préférences de l'autorité de réglementation et de ne pas présenter les caractéristiques de pertinence, d'exhaustivité ou de neutralité;
  - b) les motifs qui sous-tendent l'élaboration du référentiel d'information financière. Par exemple, lorsque des textes légaux ou réglementaires traitent d'un type d'entité donné, le référentiel en cause peut être acceptable si les référentiels du CNC et du CCSP ne fournissent pas d'indications comptables particulières pour ce type d'entité. Toutefois, si le Conseil des normes comptables ou le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public ont déjà examiné une question particulière et dégagé une conclusion quant à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir appropriées, le fait qu'un référentiel d'information financière entre en contradiction avec cette conclusion constitue une indication que ce référentiel ne présente peut-être pas les caractéristiques d'un référentiel à usage général acceptable, telles que l'exhaustivité et la neutralité;
  - c) l'organisme qui prescrit le référentiel d'information financière. Par exemple, certains gouvernements et organismes publics ont le pouvoir légal d'imposer l'application d'un référentiel d'information financière pour la préparation d'états financiers à usage général. Il est possible, en pareils cas, que le référentiel d'information financière appliqué reflète les préférences et les besoins d'information du gouvernement ou de l'organisme public en cause, et qu'il ne soit pas neutre et exempt de parti pris;
  - d) la question de savoir si les états financiers qui seront préparés conformément à ce référentiel d'information financière seront trompeurs.

**Question 2 j) ii) Lorsqu'un référentiel à usage général (autre qu'un référentiel établi par le CNC ou le CCSP) est inacceptable, quelles en sont les incidences sur le rapport?**

6. Le paragraphe 8 de la NCA 210 indique qu'à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit envisagée s'il estime que le référentiel d'information financière à utiliser aux fins de la préparation des états financiers est inacceptable, sous réserve de la situation définie au paragraphe 19.
7. Selon le paragraphe 19 de la NCA 210, lorsque l'auditeur estime que le référentiel d'information financière prescrit par les textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, il ne doit accepter la mission d'audit que si 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. (La question de savoir si des informations supplémentaires fournies dans les états financiers peuvent permettre d'éviter que ceux-ci soient trompeurs et, le cas échéant, quelles informations, relève du jugement professionnel de l'auditeur.);
  - 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 afin d'attirer l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires, conformément aux dispositions de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*,
    - (ii) à moins que des textes légaux ou réglementaires n'obligent l'auditeur à exprimer son opinion sur les états financiers en utilisant l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'aura pas recours à cette expression dans son opinion sur les états financiers.
8. Voici un exemple de paragraphe d'observations conforme aux indications du sous-alinéa 19 b)i) de la NCA 210 :

**Observations** (ou autre titre approprié)

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué et les différences importantes qui existent entre ce référentiel comptable et [le référentiel du CNC ou du CCSP, selon le type d'entité].

9. Dans un tel contexte, le sous-alinéa 19 b)ii) de la NCA 210 interdit à l'auditeur d'utiliser dans son opinion d'audit l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle», à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Par conséquent, à moins qu'un texte légal ou réglementaire n'impose l'utilisation de cette expression, l'opinion de l'auditeur revêtira la forme d'une opinion d'audit sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, tel que

l'exige le paragraphe 36 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers* (à savoir que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]).

10. Le paragraphe A6 de la NCA 700 précise qu'une description indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que si les états financiers en respectent toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par les états financiers.
11. Selon les circonstances, l'auditeur peut également devoir examiner le libellé d'autres sections de son rapport. Par exemple, l'auditeur peut arriver à la conclusion que le référentiel d'information financière n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle et que, par conséquent, son rapport d'audit ne devrait pas comprendre, dans les sections du rapport portant sur les responsabilités de la direction et de l'auditeur, les mentions supplémentaires exigées aux paragraphes 27 et 32 de la NCA 700 dans le cas où le référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle (à savoir la mention concernant la responsabilité de la direction pour «la préparation et la présentation fidèle des états financiers», et la mention de «la préparation et de la présentation fidèle des états financiers» dans la description de l'audit).
12. Lorsqu'un texte légal ou réglementaire exige que l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» (ou une autre expression similaire), l'auditeur élabore le libellé de son opinion d'audit conformément au libellé exigé par le texte légal ou réglementaire applicable.
13. Le paragraphe A35 de la NCA 210 indique que, dans le cas où un texte légal ou réglementaire prescrit que le libellé de l'opinion de l'auditeur soit établi selon la formule «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» et où l'auditeur arrive à la conclusion que le référentiel d'information financière applicable prescrit par le texte légal ou réglementaire serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, les termes du libellé prescrit pour le rapport de l'auditeur s'écartent considérablement des exigences des NCA. Le paragraphe A35 renvoie alors l'auditeur au paragraphe 21 de la NCA 210, qui exige que l'auditeur évalue :
  - a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative;
  - b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur.
14. Lorsqu'il procède à l'évaluation exigée au paragraphe 21 de la NCA 210, l'auditeur peut considérer nécessaire de signaler aux lecteurs qu'il est tenu, en vertu d'un texte légal ou réglementaire, d'exprimer une opinion contenant une formulation qu'il lui serait par ailleurs interdit d'utiliser selon les NCA. Un tel avis peut être

inclus dans un paragraphe sur d'autres points ou dans la section du rapport d'audit intitulée «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», selon le cas. Voici un exemple d'un tel avis :

**Autre point** (ou autre titre approprié)

Nous souhaitons indiquer aux lecteurs que nous sommes tenus, selon le [préciser le texte légal ou réglementaire], d'exprimer notre opinion sur les états financiers en utilisant l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle», expression qui ne serait pas utilisée selon les normes d'audit canadiennes généralement reconnues étant donné que nous avons estimé que le référentiel d'information financière prescrit par le [texte légal ou réglementaire] serait inacceptable pour la Société s'il n'était pas ainsi prescrit.

15. Le paragraphe 20 de la NCA 210 indique que si des textes légaux ou réglementaires obligent l'auditeur à entreprendre la mission d'audit alors que les conditions énumérées au paragraphe 19 ne sont pas réunies, l'auditeur doit :
  - a) évaluer l'incidence, sur son rapport, de la nature trompeuse des états financiers;
  - b) traiter du problème de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission d'audit.
  
16. Lors de cette évaluation, l'auditeur se reporte à la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, afin d'exprimer une opinion modifiée.



## Question 2 k) États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur

### **Quelle incidence a sur le rapport de l'auditeur successeur le fait que les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur?**

1. La question 2 a) traite des informations comparatives et de leur incidence sur le rapport de l'auditeur, y compris de la distinction entre les «chiffres correspondants» et les «états financiers comparatifs». La présente question aborde les similitudes et les différences entre ces deux approches en matière de rapport dans le contexte des exigences de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, lorsque les états financiers de la période précédente sont audités par un prédécesseur. Elle aborde également l'incidence qu'a sur les rapports le fait que les informations financières contenues dans les états financiers de la période précédente audités par un prédécesseur sont retraitées. Par souci de clarté, le mot «successeur» a été ajouté, dans la présente question, au texte tiré des exigences et des modalités d'application des NCA.

### **Mention d'un prédécesseur**

2. Le paragraphe 13 de la NCA 710, qui s'applique à l'approche, en matière de rapports d'audit, dite «des chiffres correspondants» (approche des chiffres correspondants), précise que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur successeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.
3. Par conséquent, selon l'approche des chiffres correspondants, l'auditeur successeur peut, mais n'est pas tenu de le faire, inclure un paragraphe sur d'autres points faisant mention d'un prédécesseur. Les exemples de rapports du présent guide qui illustrent l'approche des chiffres correspondants lorsqu'un prédécesseur est concerné (exemples de rapports 7 b), 7 f), 7 j), 7 n) et 7 t)) reposent sur l'hypothèse que l'auditeur successeur a décidé de mentionner le prédécesseur et, par conséquent, ils comportent un paragraphe sur d'autres points faisant mention d'un prédécesseur.
4. Le paragraphe 17 de la NCA 710, qui s'applique à l'approche, en matière de rapports d'audit, dite «des états financiers comparatifs» (approche des états financiers comparatifs), précise que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, et si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente n'est pas publié de nouveau avec les états financiers de la période considérée, l'auditeur doit,

en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :

- a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.
5. Par conséquent, selon l'approche des états financiers comparatifs, l'auditeur successeur doit inclure un paragraphe sur d'autres points faisant mention d'un prédécesseur lorsque le rapport du prédécesseur n'est pas publié de nouveau. Les exemples de rapports du présent guide qui illustrent l'approche des états financiers comparatifs lorsqu'un prédécesseur est concerné (exemples de rapports 7 d), 7 h), 7 l), 7 p), 7 q), 7 r) et 7 v)) reposent sur l'hypothèse que le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente n'est pas publié de nouveau avec les états financiers de la période considérée et, par conséquent, ils comportent un paragraphe sur d'autres points faisant mention d'un prédécesseur.
6. Lorsque le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente n'est pas publié de nouveau avec les états financiers, le rapport de l'auditeur successeur inclura un paragraphe sur d'autres points faisant mention du prédécesseur. Par conséquent, le rapport de l'auditeur successeur selon l'approche des états financiers comparatifs sera souvent identique au rapport selon l'approche des chiffres correspondants pour ce qui est de la mention du prédécesseur lorsque, selon cette approche, l'auditeur successeur choisit de faire mention du rapport du prédécesseur.
7. Lorsque le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est publié de nouveau, l'auditeur successeur peut, mais n'est pas tenu de le faire, inclure un paragraphe sur d'autres points faisant mention du prédécesseur. Par conséquent, selon l'approche des états financiers comparatifs, l'auditeur successeur a le choix de faire mention ou non du prédécesseur, comme c'est le cas selon l'approche des chiffres correspondants. Aussi, le rapport de l'auditeur successeur selon l'approche des états financiers comparatifs peut être identique à son rapport selon l'approche des chiffres correspondants pour ce qui est de la mention du prédécesseur dans ces circonstances.
8. Voici un exemple d'un paragraphe sur d'autres points inclus dans le rapport de l'auditeur successeur et faisant mention du prédécesseur :

**Autres points** (ou autre titre approprié)

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le [fin de la période précédente] ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états financiers une opinion non modifiée en date du [date].

9. Le paragraphe sur d'autres points mentionné au paragraphe 8 de la présente question peut devoir être révisé lorsque les informations comparatives contenues dans les états financiers de la période considérée ont été retraitées par rapport à celles des états financiers de la période précédente, et que le prédécesseur n'a pas fait rapport sur les informations comparatives retraitées ou sur les états financiers retraités et publiés de nouveau. Voici un exemple d'un paragraphe sur d'autres points faisant mention du prédécesseur dans ces circonstances (les termes soulignés visent à faire ressortir les différences dans le libellé de cet exemple par rapport à l'exemple du paragraphe 8 de la présente question) :

**Autres points** (ou autre titre approprié)

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le [fin de la période précédente] (avant le retraitement décrit à la note X des états financiers) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états financiers une opinion non modifiée en date du [date].

**Retraitement des informations financières des états financiers de la période précédente**

10. Les informations financières contenues dans les états financiers de la période précédente peuvent être retraitées pour différentes raisons (par exemple, pour refléter la correction d'une erreur, l'application rétrospective d'une méthode comptable ou le reclassement de montants). Selon les circonstances (par exemple, en raison de la nature du retraitement ou parce que la publication des états financiers d'une prochaine période est imminente), l'entité peut opter pour l'une ou l'autre des deux approches suivantes pour refléter le retraitement :
- retraiter et publier de nouveau les états financiers de la période précédente;
  - retraiter les informations comparatives présentées dans les états financiers de la période considérée.
- Quelle que soit l'approche privilégiée par l'entité, selon le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, l'auditeur successeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, y compris déterminer si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin. Cependant, l'incidence sur le rapport de l'auditeur successeur sur les états financiers de la période considérée dépendra de l'approche adoptée par l'entité et de l'intervention respective de l'auditeur successeur et du prédécesseur.
11. Les alinéas qui suivent explicitent les deux approches possibles mentionnées au paragraphe 10 de la présente question :
- Lorsque l'entité retraite et publie de nouveau les états financiers de la période précédente, selon l'approche mentionnée à l'alinéa 10 a) de la présente question, le plus souvent le prédécesseur aura pour mission de publier de nouveau le rapport de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente retraités et publiés de nouveau ou, plus rarement,

l'auditeur successeur aura pour mission d'auditer les états financiers de la période précédente retraités et publiés de nouveau. Les paragraphes 2 à 8 de la présente question contiennent des indications pour les cas où le rapport du prédécesseur est publié de nouveau à l'égard des états financiers de la période précédente retraités et publiés de nouveau. Lorsque l'auditeur successeur a audité à la fois les états financiers de la période précédente retraités et publiés de nouveau et les états financiers de la période considérée, et si l'on suppose qu'aucune autre information comparative n'est présentée, la présente question n'est pas pertinente, car aucun prédécesseur n'est intervenu.

- b) Lorsque l'entité ne retraite pas et ne publie pas de nouveau les états financiers de la période précédente, mais retraite les informations comparatives présentées dans les états financiers de la période considérée, selon l'approche mentionnée à l'alinéa 10 b) de la présente question, l'incidence sur le rapport dépendra de l'intervention respective de l'auditeur successeur et du prédécesseur. Cette intervention peut être influencée par des facteurs comme les besoins des utilisateurs des états financiers, y compris les exigences des autorités en valeurs mobilières (qui peuvent exiger une opinion d'audit à l'égard de toutes les périodes présentées) et le type d'intervention des auditeurs respectifs. Par exemple :
- i) l'auditeur successeur peut avoir pour mission de faire rapport sur l'application appropriée du retraitement (c'est-à-dire le caractère approprié des ajustements apportés aux informations comparatives contenues dans les états financiers de la période considérée), mais ni l'auditeur successeur ni le prédécesseur n'ont pour mission d'exprimer une opinion sur les informations comparatives retraitées prises dans leur ensemble (cependant cela ne signifie pas que les informations comparatives sont décrites comme n'ayant pas été auditées);
  - ii) le prédécesseur peut avoir pour mission de faire rapport sur les informations comparatives incluses dans les états financiers de la période considérée et l'auditeur successeur, de faire rapport uniquement sur les états financiers de la période considérée, autres que les informations comparatives;
  - iii) l'auditeur successeur peut avoir pour mission de faire rapport à la fois sur les informations comparatives incluses dans les états financiers de la période considérée et sur les états financiers de la période considérée.

12. Les alinéas qui suivent explicitent la situation mentionnée au sous-alinéa 11 b)i) de la présente question lorsque l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport sur l'application appropriée du retraitement :

- a) Selon l'approche des chiffres correspondants, l'auditeur successeur n'est pas tenu d'expliquer dans son rapport que l'application du retraitement aux informations comparatives a été auditée. Cependant, lorsque l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport sur l'application appropriée du retraitement (c'est-à-dire le caractère approprié des ajustements

apportés aux informations comparatives contenues dans les états financiers de la période considérée), il peut juger approprié d'inclure un paragraphe sur d'autres points qui traite de l'application appropriée du retraitement. Dans ces circonstances, l'auditeur successeur peut aussi mentionner que le prédécesseur a audité les informations comparatives antérieures au retraitement, de la façon indiquée au paragraphe 9 de la présente question.

- b) Selon l'approche des états financiers comparatifs, lorsque le prédécesseur ne publie pas de nouveau son rapport sur les états financiers de la période précédente, le paragraphe A11 de la NCA 710 précise que si l'auditeur successeur a pour mission d'auditer le caractère approprié de la modification et qu'il obtient des éléments probants suffisants et appropriés pour le convaincre du caractère approprié de la modification, le rapport de l'auditeur successeur peut également inclure un paragraphe sur d'autres points. Ce paragraphe sur d'autres points traite de l'application appropriée du retraitement (c'est-à-dire du caractère approprié des ajustements apportés aux informations comparatives contenues dans les états financiers de la période considérée). Dans ces circonstances, l'auditeur successeur doit aussi mentionner que le prédécesseur a audité les informations comparatives antérieures au retraitement, de la façon mentionnée au paragraphe 9 de la présente question.
- c) Voici un exemple d'un ajout au paragraphe sur d'autres points (abordé au paragraphe 9 de la présente question) du rapport de l'auditeur successeur qui traite de l'audit du retraitement :
- Dans le cadre de notre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le [fin de la période considérée], nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour retraiter les états financiers de l'exercice clos le [fin de la période précédente]. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués.
- d) Lorsque l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport sur l'application appropriée du retraitement (c'est-à-dire le caractère approprié des ajustements apportés aux informations comparatives contenues dans les états financiers de la période considérée), mais qu'il n'a pas pour mission de mettre en œuvre d'autres procédures à l'égard des informations comparatives ou des états financiers de la période précédente audités par le prédécesseur, il peut déterminer qu'il est nécessaire de communiquer clairement ce fait. Il peut juger approprié d'ajouter une précision dans le paragraphe sur d'autres points (abordé au paragraphe 9 et à l'alinéa 12 c) de la présente question) au sujet de sa participation à l'égard des informations comparatives.
- e) Voici un exemple d'un ajout au paragraphe sur d'autres points (abordé à l'alinéa 12 d) de la présente question) visant à préciser l'intervention de l'auditeur successeur à l'égard des informations comparatives :
- Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le [fin de la période précédente], ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de

l'exercice clos le [fin de la période précédente] pris dans leur ensemble.

- f) On trouvera à l'exemple de rapport 7 p) un exemple de paragraphe sur d'autres points qui comporte les ajouts abordés aux alinéas 12 c) et 12 e) de la présente question.

13. Les alinéas qui suivent explicitent la situation mentionnée au sous-alinéa 11 b)ii) de la présente question lorsque le prédécesseur a pour mission de faire rapport sur les informations comparatives incluses dans les états financiers de la période considérée et que l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport uniquement sur les états financiers de la période considérée, autres que les informations comparatives :

- a) L'auditeur successeur et le prédécesseur devraient examiner la façon de décrire clairement leurs responsabilités respectives à l'égard des états financiers de la période considérée.
- b) Le prédécesseur décrirait les informations financières que comprennent les informations comparatives sur lesquelles il fait rapport. Il peut aussi décider d'inclure un paragraphe sur d'autres points décrivant les informations des états financiers de la période considérée qui ont été auditées par l'auditeur successeur. Voici un exemple de ce type de paragraphe sur d'autres points relativement à des états financiers préparés conformément aux IFRS :

**Autres points** (ou autre titre approprié)

Les états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au [fin de la période considérée], et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos le [fin de la période considérée], ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée en date du [date].

- c) Comme le prédécesseur exprime une opinion sur les informations comparatives, l'auditeur successeur n'est pas tenu d'ajouter un paragraphe sur d'autres points faisant mention du prédécesseur. Cependant, pour préciser les responsabilités respectives de l'auditeur successeur et du prédécesseur, l'auditeur successeur pourra considérer utile d'inclure un paragraphe sur d'autres points indiquant que les informations comparatives, y compris la note X, qui décrit le retraitement des informations comparatives, ont été auditées par un autre auditeur. Voici un exemple de ce type de paragraphe sur d'autres points relativement à des états financiers préparés conformément aux IFRS.

**Autres points** (ou autre titre approprié)

Les informations comparatives ci-jointes de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au [fin de la période précédente], et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X, qui explique que certaines informations comparatives ont été retraitées, ont été auditées

par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée en date du [date].

**Retraitement des informations financières des états financiers de la période précédente lorsqu'un état de la situation financière d'ouverture est présenté**

14. Certains référentiels d'information financière exigent qu'une entité présente un troisième état de la situation financière («bilan d'ouverture») arrêté au début de la période précédente, en plus des états financiers comparatifs exigés au minimum par le référentiel d'information financière (voir, par exemple, le paragraphe 40A d'IAS 1, *Présentation des états financiers*, lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective, effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers ou procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers et que l'application rétrospective, le retraitement rétrospectif ou le reclassement a une incidence significative sur l'information contenue dans l'état de la situation financière arrêté au début de la période précédente). Dans ces circonstances, le bilan d'ouverture reflète l'état de la situation financière à la fin de la période précédente, audité par le prédécesseur, après que les ajustements ont été effectués pour retraiter les informations financières.
  
15. Voici les hypothèses posées pour les exemples sur l'incidence sur les rapports mentionnée aux paragraphes 16 et 17 de la présente question en ce qui a trait aux deux approches en matière de rapport mentionnées à l'alinéa 11 b) de la présente question :
  - Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 20X2 et les informations comparatives se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 20X1.
  - Le prédécesseur a audité les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et des exercices précédents.
  - L'auditeur successeur a audité les états financiers de l'exercice clos en décembre 20X2.
  - Les informations comparatives de l'exercice clos en décembre 20X1 ont été retraitées et un bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 20X1, établi à partir de l'état de la situation financière au 31 décembre 20X0, est présenté.
  
16. Voici des exemples de mention de l'audit du retraitement, compte tenu des hypothèses posées au paragraphe 15 de la présente question, lorsque l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport sur l'application appropriée du retraitement mentionnée au sous-alinéa 11 b)i) de la présente question. Des ajustements découlant de cette application ont été effectués pour retraiter les informations comparatives de l'exercice clos en décembre 20X1, et établir le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 20X1 (les termes soulignés visent à faire ressortir les différences dans le libellé des exemples qui suivent par rapport aux exemples du paragraphe 9 et des alinéas 12 c) et 12 e) de la présente question) :
  - a) Lorsque le rapport de l'auditeur successeur comprend le paragraphe sur d'autres points mentionné au paragraphe 9 de la présente question :

**Autres points** (ou autre titre approprié)

L'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 20X1 de la société ABC est établi à partir de l'état de la situation financière au 31 décembre 20X0 (non présenté ici). Les états financiers de la société ABC pour les exercices clos les 31 décembre 20X1 et 20X0 (avant le retraitement décrit à la note X des états financiers) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états financiers une opinion non modifiée en date des [dates] respectivement.

- b) Lorsque le rapport de l'auditeur successeur comprend l'ajout au paragraphe sur d'autres points mentionné à l'alinéa 12 c) de la présente question :

Dans le cadre de notre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour retraiter les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X1, et pour établir l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 20X1. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués.

- c) Lorsque le rapport de l'auditeur successeur comprend l'ajout au paragraphe sur d'autres points mentionné à l'alinéa 12 e) de la présente question :

Nous n'avions pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société ABC pour les exercices clos les 31 décembre 20X1 et 20X0 ou de l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 20X1, ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers des exercices clos les 31 décembre 20X1 et 20X0 ou l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 20X1 pris dans leur ensemble.

L'exemple de rapport 7 q) est un exemple de rapport de l'auditeur qui couvre ces circonstances.

17. Le présent paragraphe traite du rapport du prédécesseur et du rapport de l'auditeur successeur, compte tenu des hypothèses posées au paragraphe 15 de la présente question, lorsque le prédécesseur a pour mission de faire rapport sur les informations comparatives incluses dans les états financiers de la période considérée, et que l'auditeur successeur a pour mission de faire rapport uniquement sur les états financiers de la période considérée, autres que les informations comparatives, de la façon indiquée au sous-alinéa 11 b)ii) de la présente question :

- a) Lorsque le rapport du prédécesseur comprend le paragraphe sur d'autres points mentionné à l'alinéa 13 b) de la présente question, le paragraphe sur d'autres points demeurerait inchangé.
- b) Lorsque le rapport de l'auditeur successeur comprend le paragraphe sur d'autres points mentionné à l'alinéa 13 c) de la présente question (les termes soulignés visent à faire ressortir les différences dans le libellé de cet exemple par rapport à l'exemple de l'alinéa 13 c) de la présente question) :

**Autres points** (ou autre titre approprié)



Les informations comparatives ci-jointes de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière aux [fin de la période précédente] et [début de la période précédente], et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos le [fin de la période précédente], ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X qui explique que certaines informations comparatives ont été retraitées, ont été auditées par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée en date du [date].

L'exemple de rapport 7 r) est un exemple de rapport de l'auditeur qui couvre ces circonstances.

## QUESTIONS ET RÉPONSES RELATIVES AUX RAPPORTS SUR UN ÉTAT FINANCIER ISOLÉ, ET SUR UN ÉLÉMENT, UN COMPTE OU UN POSTE SPÉCIFIQUE D'UN ÉTAT FINANCIER

Question 3 a) Rapport sur un état financier isolé et sur un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier

**Question 3 a) i) Quelles sont les NCA applicables à l'audit d'un état financier isolé et d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier?**

1. Les Normes canadiennes d'audit (NCA) s'appliquent à l'audit d'états financiers ou d'autres informations financières historiques. Les Autres normes canadiennes (ANC), publiées dans le *Manuel de CPA Canada - Certification*, contiennent des normes de mission qui s'appliquent à l'audit de divers types de missions autres que les audits d'états financiers et d'autres informations financières historiques. Dans certains cas, il arrive que le professionnel en exercice ne sache pas exactement quelles normes de mission utiliser lorsqu'il a pour mission de délivrer un rapport sur les informations visées. (Voir l'annexe à la présente question, qui comprend un arbre de décision pouvant être utilisé pour la détermination des normes applicables aux informations faisant l'objet de l'audit.)

**Question 3 a) ii) Les informations visées sont-elles des «informations financières historiques»?**

2. Le paragraphe 13 g) de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, définit les «informations financières historiques» comme étant des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé.
3. Une entité peut préparer des informations qui ne sont pas des informations financières historiques. Il arrive, par exemple, que les informations ne soient pas exprimées en termes financiers (comme dans le cas du nombre de conteneurs traités dans des installations de recyclage), ou qu'elles n'aient pas trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées (par exemple, des projections ou des prévisions relatives à la performance financière). L'audit de telles informations n'est pas réalisé selon les NCA. L'auditeur peut alors se reporter aux Autres normes canadiennes pour obtenir des indications.
4. Dans certaines circonstances, les informations que le professionnel en exercice a pour mission d'auditer peuvent consister en une combinaison d'informations non financières et d'informations financières historiques. [Cette question sera traitée dans le cadre d'une mise à jour ultérieure du présent guide.]

**Question 3 a) iii) Les informations financières historiques constituent-elles un jeu complet d'états financiers?**

5. Lorsque l'auditeur a pour mission de faire rapport sur un jeu complet d'états financiers, il se reporte à la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers* (s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers préparé conformément à un référentiel à usage général), ou à la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels particuliers — Considérations particulières* (s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers préparé conformément à un référentiel à usage particulier), selon le cas, pour déterminer comment faire rapport. Lorsque l'auditeur conclut que les informations financières historiques qu'il a pour mission d'auditer ne constituent pas un jeu complet d'états financiers, il se reporte non seulement à la NCA 700 ou à la NCA 800, selon le cas, mais également à la NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*.
6. Le paragraphe 13 f) de la NCA 200 définit le terme «états financiers» comme étant une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Il mentionne également que le terme désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable.
7. Lorsque le référentiel d'information financière applicable est l'un de ceux du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* ou du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, ou un autre référentiel à usage général généralement reconnu tel que les PCGR américains, l'application de toutes les exigences d'un tel référentiel aboutit généralement à la préparation d'un jeu complet d'états financiers.
8. Un jeu complet d'états financiers comprend des états financiers conçus pour former un ensemble intégré visant à fournir de l'information aux utilisateurs. Par exemple, des états financiers à usage général composés d'un bilan, d'un état des résultats et d'un état des flux de trésorerie visent à présenter, ensemble, la situation financière, la performance financière / les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie d'une entité. Il se peut toutefois que certains référentiels d'information financière prescrivent la présentation d'informations financières qui ne sont pas intégrées, mais qui consistent en un groupe d'états financiers ou de tableaux individuels (par exemple, lorsqu'un prêteur exige des états financiers distincts présentant des éléments des états financiers aux fins de clauses restrictives). Un tel groupe d'informations financières ne constituerait vraisemblablement pas un jeu complet d'états financiers. Par conséquent, l'auditeur peut devoir examiner l'objectif sous-jacent à l'ensemble d'informations visé pour déterminer si celui-ci constitue ou non un jeu complet d'états

financiers et si les exigences de la NCA 805 doivent ou non être appliquées.

9. Lorsqu'un référentiel à usage particulier prescrit les états financiers, et les notes annexes, devant être préparés pour communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, ces états financiers constituent un jeu complet d'états financiers, même si le référentiel d'information financière à usage particulier n'exige pas la présentation de la totalité des états financiers ou des informations qui seraient exigées selon un référentiel à usage général. En effet, le paragraphe 13 f) de la NCA 200 indique qu'un jeu complet d'états financiers est «entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable» et le référentiel d'information financière vise à répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers.

**Question 3 a) iv) Quelles sont les incidences de la NCA 805 sur les travaux liés à l'audit d'un état financier isolé et d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier?**

10. Lorsque l'auditeur a pour mission d'auditer un jeu complet d'états financiers, l'étendue de la mission et la forme attendue du rapport de l'auditeur sont généralement clairement établies. Toutefois, lorsqu'il a pour mission d'auditer un état financier isolé et un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier, l'auditeur peut devoir clarifier l'étendue de la mission, puisque cela a des incidences sur la planification et la réalisation de sa mission, ainsi que sur la forme de son rapport. C'est particulièrement le cas lorsque l'auditeur fait rapport sur un tableau présentant des éléments, des comptes ou des postes spécifiques d'un état financier. Par exemple, la direction d'une entité peut devoir préparer un tableau indiquant les soldes bancaires, les stocks, les comptes clients et un solde net. L'auditeur devra peut-être alors déterminer si la mission d'audit vise la formulation d'une opinion sur les postes spécifiques des états financiers ou sur le solde net. Dans le premier cas, l'auditeur examinera des éléments tels que le caractère significatif, la conformité au référentiel d'information financière et le caractère adéquat des informations, ainsi que la présentation fidèle (lorsque le référentiel d'information financière repose sur le principe d'image fidèle) par rapport aux postes spécifiques de l'état financier. Dans le deuxième cas, l'examen de l'auditeur portera sur la présentation du solde net.

**Question 3 a) v) Comment le référentiel d'information financière doit-il être décrit dans le rapport de l'auditeur sur un état financier isolé et sur un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier?**

11. Les NCA de la série 100 à 700 et, s'il y a lieu, la NCA 800, s'appliquent à l'audit d'états financiers et doivent être adaptées au contexte dans la mesure nécessaire lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, comme dans le cas de l'audit d'états financiers isolés, ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. La NCA 805 traite des considérations particulières liées à l'application de ces NCA à l'audit d'un état financier isolé, ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier.

12. Par conséquent, avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier, l'auditeur doit, en vertu du paragraphe 6 a) de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière appliqué aux fins de la préparation de l'état financier ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier. Le paragraphe 8 de la NCA 805 indique que cette détermination comprend le fait de se demander si l'application du référentiel d'information financière aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.
13. Le paragraphe 15 de la NCA 700 exige que l'auditeur évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. Le paragraphe 12 de la NCA 800 exige, quant à lui, dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, que l'auditeur évalue si les états financiers décrivent adéquatement toutes les interprétations importantes du contrat qui a servi de base à la préparation des états financiers. Le paragraphe A6 de la NCA 200 indique qu'un référentiel d'information financière énonce ordinairement des principes suffisamment larges pour permettre l'élaboration et l'application de méthodes comptables qui soient compatibles avec les concepts qui sous-tendent les exigences du référentiel. Par conséquent, même lorsqu'un référentiel d'information financière n'exige que la communication d'un minimum d'informations dans les notes annexes à l'état financier isolé, ou à l'élément, au compte ou au poste spécifique d'un état financier, l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier devrait comprendre une description du référentiel d'information financière applicable. Dans certains cas, un simple renvoi (par exemple, aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat) peut suffire à décrire le référentiel d'information financière. C'est le cas, par exemple, lorsque les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat sont suffisamment détaillées et ne peuvent faire l'objet d'interprétations importantes. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire de fournir plus de détails quant aux principes et aux interprétations importantes ayant servi de fondement à l'élaboration et à l'application des méthodes comptables utilisées pour la préparation de l'état financier isolé, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier.
14. Le paragraphe A7 de la NCA 805 traite de la situation dans laquelle un état financier isolé, ou un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier est préparé conformément à un référentiel d'information financière applicable qui s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes internationales d'information financière ou les Normes comptables canadiennes

pour les entreprises à capital fermé). En pareil cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable peut impliquer de déterminer si ce dernier comporte, à l'égard de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation et des informations à fournir, toutes les exigences du référentiel dont il s'inspire qui sont pertinentes pour la présentation d'un état financier isolé, ou d'un élément spécifique d'un état financier.

15. Dans bien des cas, il arrive que le référentiel d'information financière utilisé aux fins de la préparation d'un état financier isolé, et d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier ne soit pas suffisamment précis pour pouvoir être utilisé par la direction pour l'élaboration et l'application de méthodes comptables, tel qu'il est expliqué au paragraphe A6 de la NCA 200, ou qu'il ne contienne qu'un énoncé général (par exemple, que l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier doit être préparé conformément aux «principes comptables généralement reconnus du Canada»). Cela entraîne les difficultés suivantes pour la direction et l'auditeur :
  - a) étant donné que les PCGR canadiens sont constitués de divers référentiels d'information financière, la direction doit identifier un référentiel d'information financière approprié pour la préparation de l'état financier isolé, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier. Ce référentiel d'information financière est souvent, mais pas toujours, le même que celui qui est utilisé pour la préparation du jeu d'états financiers complet de l'entité;
  - b) il se peut que le référentiel d'information financière ne traite pas expressément de la préparation de l'état financier isolé, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier. Par conséquent, la direction peut devoir choisir des méthodes comptables permettant de faire en sorte que la comptabilisation et l'évaluation seront conformes au référentiel d'information financière;
  - c) lorsque d'autres éléments des états financiers sont étroitement liés aux éléments compris dans l'état financier isolé, ou à l'élément, au compte ou au poste spécifique d'un état financier préparé par la direction, il pourra se révéler difficile de déterminer les méthodes comptables pertinentes pour la préparation de l'état financier isolé, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier;
  - d) en exigeant que l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier soit préparé conformément aux «principes comptables généralement reconnus du Canada», par exemple, il se peut que l'autorité ayant prescrit le référentiel ait voulu faire en sorte que seul l'élément, le compte ou le poste en cause de l'état financier soit préparé conformément aux exigences des PCGR canadiens en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation, et non que soient fournies toutes les informations connexes exigées par les PCGR relativement à cet élément, ce compte ou ce poste.

16. Pour ces raisons, la décision de l'auditeur quant au caractère acceptable du référentiel d'information financière et à la forme de l'opinion qu'il peut exprimer sur l'état financier isolé, ou sur l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier exige l'exercice du jugement professionnel. Par exemple, lorsque l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier est extrait directement du jeu complet d'états financiers de l'entité, et que les méthodes comptables et les informations sont faciles à identifier, l'auditeur se demande si le référentiel d'information financière peut être adéquatement décrit comme étant l'un des référentiels d'information financière constituant les PCGR canadiens et s'il peut formuler son opinion d'audit au regard de ce référentiel. Pour tirer une conclusion, l'auditeur se demande si l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier tient compte de toutes les exigences du référentiel d'information financière, y compris celles qui ont trait à des éléments tels que les événements postérieurs, les informations à communiquer sur les parties liées, et l'évaluation et la comptabilisation des instruments financiers. En pareil cas, le référentiel d'information financière est un référentiel à usage général et le rapport de l'auditeur sera fondé sur les exigences des NCA 700 et 805. (Se reporter à la question 2 c) du présent guide, qui traite de la forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à différents référentiels à usage général.) La question 2 c) traite des situations dans lesquelles des états financiers établis dans un but spécifique sont préparés conformément à un référentiel d'information financière à usage général.
17. Dans d'autres situations (par exemple, dans le cas d'un tableau des frais d'exploitation préparé conformément aux clauses d'un contrat de location décrivant expressément l'élément, le compte ou le poste spécifique compris dans le tableau), l'auditeur peut conclure que le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation de l'état financier isolé, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier, ne peut être adéquatement décrit comme étant l'un des référentiels d'information financière constituant les PCGR canadiens et qu'il ne serait pas approprié de formuler son opinion d'audit au regard de ce référentiel. En pareil cas, le référentiel d'information financière peut être décrit de la manière prévue par les dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat de location, par exemple. Un tel référentiel d'information financière est un référentiel à usage particulier et le rapport de l'auditeur est alors fondé sur les exigences des NCA 800 et 805, en sus de celles de la NCA 700.
18. Selon le paragraphe 13 de la NCA 800, lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'un état financier isolé, les explications concernant la responsabilité de la direction pour l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances. (Se reporter à la question 2 g) du présent guide, qui traite des situations dans lesquelles

la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers à usage particulier.)

**Question 3 a) vi) Le référentiel d'information financière repose-t-il sur le principe d'image fidèle ou sur l'obligation de conformité?**

19. Pour faire rapport conformément à la NCA 805, l'auditeur doit se demander si le référentiel d'information financière constitue un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

**Question 3 a) vii) Comment l'auditeur doit-il décrire dans son rapport les informations financières sur lesquelles il fait rapport?**

20. Comme il a été expliqué au paragraphe 10 ci-dessus, l'auditeur qui a pour mission d'auditer un état financier isolé et un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier peut devoir clarifier l'étendue de la mission, étant donné que cela a des incidences sur la planification et la réalisation de sa mission, ainsi que sur la forme de son rapport. Cela peut se révéler plus important encore lorsque l'entité est tenue de préparer un ensemble d'informations financières constituées de divers états financiers ou tableaux individuels. Il est important que le rapport de l'auditeur explique clairement sur quelles informations il porte, afin que les lecteurs puissent comprendre, par exemple, si l'auditeur fait rapport sur l'ensemble complet d'informations pris dans sa totalité ou sur des états financiers isolés, ou sur des éléments, des comptes ou des postes spécifiques d'un état financier. Dans certains cas, l'auditeur peut juger plus approprié de publier deux rapports d'audit ou plus sur l'ensemble d'informations financières pour faciliter la compréhension des lecteurs.

**Question 3 a) viii) Comment l'auditeur doit-il décrire dans le paragraphe d'opinion de son rapport les informations que l'état financier isolé, l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier sont censés fournir?**

21. La question 1 c) du présent guide traite de ce sujet dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers et renvoie au paragraphe A29 de la NCA 700, qui établit que, dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle\* des informations que les états financiers sont censés fournir. Le paragraphe A29 de la NCA 700 s'applique également dans le contexte de l'audit d'un état financier isolé, ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier. Par exemple, lorsque l'auditeur fait rapport sur un bilan préparé conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, le

\* Note du traducteur : l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la NCA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

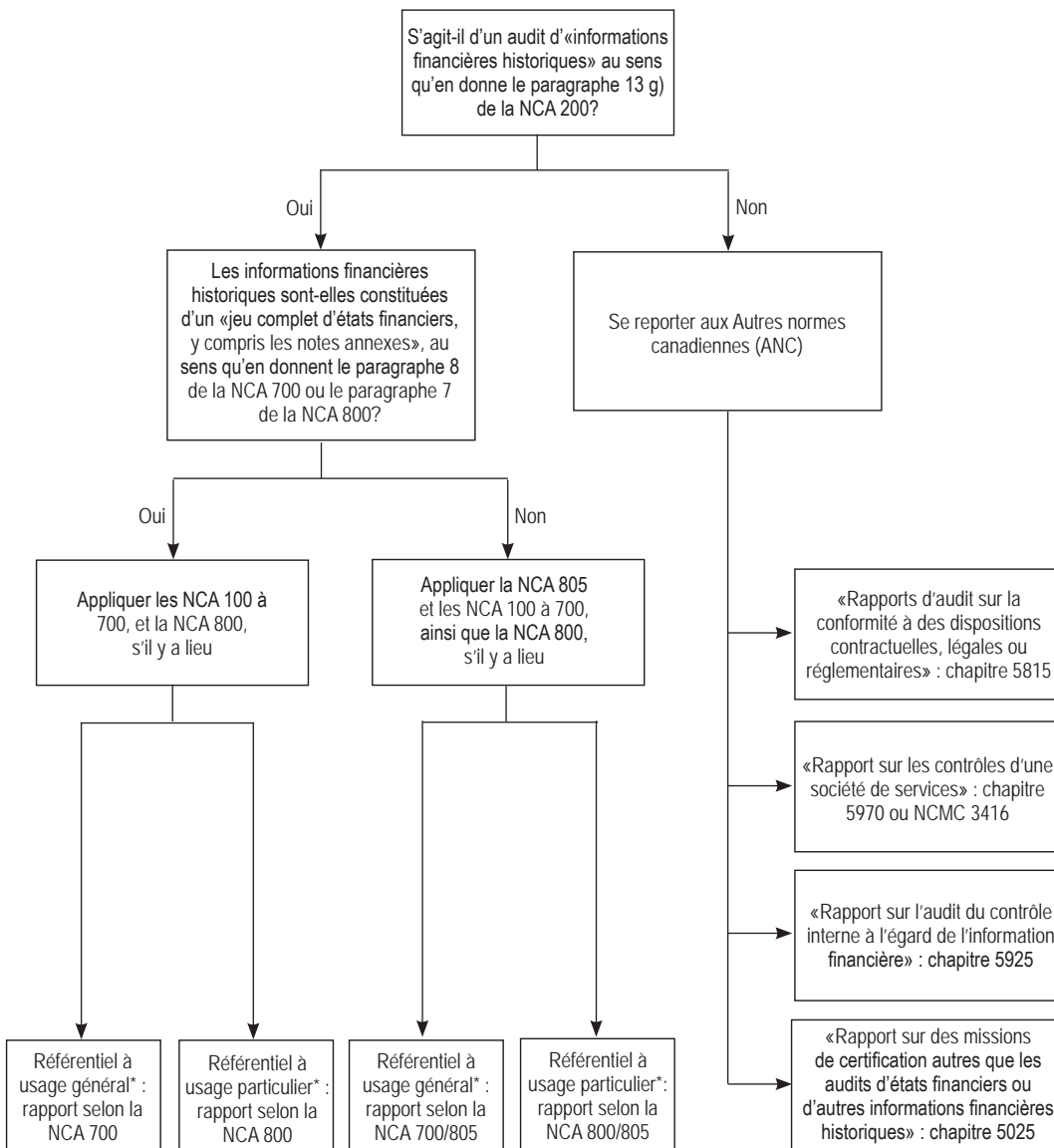


paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur est libellé comme suit : «À notre avis, l'état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de [la société] au [date], conformément aux dispositions du [référentiel d'information financière applicable].»

22. Le paragraphe 36 de la NCA 700 énonce que, lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel d'information financière applicable]. Lorsque l'auditeur fait rapport sur un état financier isolé, ou un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier préparé conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, son opinion d'audit peut être libellée comme suit : «À notre avis, [«l'état financier» ou «le tableau», selon le cas] de la société ABC [«au» ou «pour la période close le», selon le cas] 31 décembre 2011 a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément au [référentiel d'information financière applicable].»

**ANNEXE**

**Arbre de décision pour la détermination des normes applicables aux informations faisant l'objet de l'audit.**



\* Dans chaque cas, le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

## EXEMPLES DE RAPPORTS

### INTRODUCTION

1. Les exemples de rapports ci-après reflètent les principes exposés à la question 1 b) du présent guide.
2. Dans certaines parties du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*, les dispositions relatives à la transition exigent que les états financiers de l'exercice d'adoption d'un nouveau référentiel d'information financière contiennent un état de la situation financière d'ouverture. Par exemple, les premiers états financiers d'une entité dont l'exercice correspond à l'année civile comprendraient les états de la situation financière de l'entité :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture).

Les Normes internationales d'information financière (IFRS) et les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé s'appliquent aux états financiers intermédiaires et annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. L'application anticipée est permise. Les exemples de rapports indiquent si les états financiers sont établis selon les IFRS ou les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé à la date d'entrée en vigueur de ces normes ou si ces normes comptables ont été adoptées de façon anticipée. Les exemples de rapports se rapportent aux périodes de l'année civile mentionnées ci-dessus, mais ils conviendraient également dans le cas d'une entité qui effectue sa transition à un nouveau référentiel d'information financière plus tard, moyennant le remplacement des dates par les dates appropriées.

3. Les exemples de rapports peuvent différer selon que le rapport de l'auditeur couvre ou non les informations comparatives contenues dans les états financiers et selon que le rapport est préparé conformément aux exigences en matière de rapport en vigueur avant la publication des NCA ou après celle-ci. Aux questions 1 d) et 2 a) du présent guide, on traite des informations comparatives et des différences en matière de rapport d'audit en vertu des NCA selon que l'opinion de l'auditeur sur les états financiers fait mention de la période considérée seulement ou de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.
4. Les exemples de rapports ont été regroupés en fonction de sujets semblables.
5. Certaines phrases sont soulignées, au besoin, pour aider les lecteurs à voir les différences dans le libellé des exemples de rapports.

## PREMIERS ÉTATS FINANCIERS ÉTABLIS SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

### **1 a) Les IFRS sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport du vérificateur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les IFRS est l'exercice clos le 31 décembre 2009.**
  - **Le rapport du vérificateur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **La vérification est effectuée conformément aux NVGR du Canada, avant la date d'entrée en vigueur des NCA.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2009;
  - b) au 31 décembre 2008;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2008 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les IFRS).
  
2. Le vérificateur peut avoir effectué une vérification des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2007. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS. Les premiers états financiers établis selon les IFRS comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2008 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2008 préparés selon les IFRS. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, le vérificateur n'a pas vérifié ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport du vérificateur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, le vérificateur doit vérifier les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2008 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2008 établis selon les IFRS.
  
3. Le chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», exige que le vérificateur indique, dans le paragraphe d'énoncé d'opinion, que à son avis, les états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie de l'entité selon les principes comptables généralement reconnus du Canada. (Se reporter à la question 1 b) du présent guide, qui traite de la forme de l'opinion.)
  
4. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple A de la note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-8, *Rapport du vérificateur sur les états financiers comparatifs*, qui fournit des indications lorsque le rapport du vérificateur couvre les états financiers comparatifs.

## RAPPORT DU VÉRIFICATEUR

[Destinataire approprié]

Nous avons vérifié les états de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2009, au 31 décembre 2008 et au 1<sup>er</sup> janvier 2008 ainsi que les états du résultat global les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie des exercices clos le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2008. La responsabilité de ces états financiers incombe à la direction de la société. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers en nous fondant sur nos vérifications.

Nos vérifications ont été effectuées conformément aux normes de vérification généralement reconnues du Canada. Ces normes exigent que la vérification soit planifiée et exécutée de manière à fournir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes. La vérification comprend le contrôle par sondages des éléments probants à l'appui des montants et des autres éléments d'information fournis dans les états financiers. Elle comprend également l'évaluation des principes comptables suivis et des estimations importantes faites par la direction ainsi qu'une appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

À notre avis, ces états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2009, au 31 décembre 2008 et au 1<sup>er</sup> janvier 2008 ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2008 selon les Normes internationales d'information financière (IFRS).

[Signature du vérificateur]

[Date du rapport du vérificateur]

[Adresse du vérificateur]

**1 b) Les IFRS sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les IFRS est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les IFRS).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS. Les premiers états financiers établis selon les IFRS comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 préparés selon les IFRS. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les IFRS.
  
3. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont les «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 de la NCA 710.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux

propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

#### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *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 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**1 c) Les IFRS sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les IFRS est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les IFRS).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les IFRS. Les premiers états financiers établis selon les IFRS comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 préparés selon les IFRS. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur met en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées en vertu des paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.
  
3. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, les informations comparatives sont les «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont les montants et les autres informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.
  
4. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710 pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les IFRS n'ont pas été



audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit la transition aux IFRS. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

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 2011 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *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 2011, 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 (IFRS).

#### *Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que la société ABC a adopté les Normes internationales d'information financière (IFRS) le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que sa date transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les états de la situation financière au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## PREMIERS ÉTATS FINANCIERS ÉTABLIS SELON D'AUTRES RÉFÉRENTIELS D'INFORMATION FINANCIÈRE

### **2 a) Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport du vérificateur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé est l'exercice clos le 31 décembre 2009.**
- **Le rapport du vérificateur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **La vérification est effectuée conformément aux NVGR du Canada, avant la date d'entrée en vigueur des NCA.**
- **Les chiffres correspondants ne sont pas assortis de la mention qu'ils n'ont pas été vérifiés.**
- **Il n'est pas mentionné dans les notes complémentaires que les chiffres correspondants n'ont pas été vérifiés.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent les bilans :
  - a) au 31 décembre 2009;
  - b) au 31 décembre 2008;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2008 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé).
  
2. Le vérificateur peut avoir effectué une vérification des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2007. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2008 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2008 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, le vérificateur n'a pas vérifié ces états financiers et produit un rapport à leur égard.
  
3. Le chapitre 5701, «Rapport du vérificateur — autres considérations», précise que les états financiers où figurent des chiffres correspondants non vérifiés de l'exercice précédent doivent, de préférence, indiquer clairement que ces chiffres n'ont pas été vérifiés afin que l'on sache bien que l'opinion du vérificateur ne s'y rapporte pas. À défaut de cette indication, le fait que le vérificateur n'a pas vérifié les états financiers de l'exercice précédent et qu'il n'exprime pas d'opinion à leur sujet

doit être mentionné dans les notes afférentes aux états financiers ou dans son rapport, après le paragraphe d'énoncé d'opinion. Dans l'exemple de rapport qui suit, un paragraphe a été ajouté après le paragraphe d'énoncé d'opinion. Ce paragraphe supplémentaire renvoie par ailleurs à la note complémentaire qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été vérifiées, et ne vise pas d'autres circonstances.

4. Comme les états financiers concernent l'exercice clos le 31 décembre 2009 (c'est-à-dire avant la publication des NCA), la vérification est effectuée conformément aux NVGR du Canada en vigueur avant la publication des NCA. Le chapitre 5400, «Rapport du vérificateur : le rapport type», exige que le vérificateur indique, dans le paragraphe d'énoncé d'opinion, qu'à son avis, les états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière, des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie de l'entité selon les principes comptables généralement reconnus du Canada. (Se reporter à la question 1 b) du présent guide, qui traite de la forme de l'opinion.)

#### RAPPORT DU VÉRIFICATEUR

[Destinataire approprié]

Nous avons vérifié le bilan de la société ABC au 31 décembre 2009 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La responsabilité de ces états financiers incombe à la direction de la société. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers en nous fondant sur notre vérification.

Notre vérification a été effectuée conformément aux normes de vérification généralement reconnues du Canada. Ces normes exigent que la vérification soit planifiée et exécutée de manière à fournir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes. La vérification comprend le contrôle par sondages des éléments probants à l'appui des montants et des autres éléments d'information fournis dans les états financiers. Elle comprend également l'évaluation des principes comptables suivis et des estimations importantes faites par la direction ainsi qu'une appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

À notre avis, ces états financiers donnent, à tous les égards importants, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2009 ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note complémentaire X, qui indique que la société ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé

le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les bilans au 31 décembre 2008 et au 1<sup>er</sup> janvier 2008, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2008 ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte que nous ne les avons pas vérifiées et n'exprimons pas d'opinion sur celles-ci.

[Signature du vérificateur]

[Date du rapport du vérificateur]

[Adresse du vérificateur]

**2 b) Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées pour les états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010 — Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé est l'exercice clos le 31 décembre 2009.**
- **Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'examen est effectué conformément au chapitre 8200, «Examen d'états financiers par l'expert-comptable».**
- **Il n'est pas mentionné dans les états financiers que les chiffres correspondants n'ont pas fait l'objet d'une vérification ou d'un examen.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent les bilans :
  - a) au 31 décembre 2009;
  - b) au 31 décembre 2008;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2008 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé).
  
2. L'expert-comptable peut avoir procédé à un examen des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2007. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2008 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2008 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'expert-comptable n'a pas procédé à un examen de ces états financiers et produit un rapport à leur égard.
  
3. Le paragraphe .41 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», précise que lorsque les chiffres comparatifs n'ont pas fait l'objet d'une vérification ou d'un examen, et que cela n'est pas mentionné dans les informations sur lesquelles l'expert-comptable produit un rapport, il doit en être fait mention dans un paragraphe distinct placé à la fin du rapport de mission d'examen. Dans l'exemple de rapport qui suit, un paragraphe final a été ajouté. Ce paragraphe renvoie par ailleurs à la note complémentaire qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été vérifiées, et ne vise pas d'autres circonstances.

4. Le paragraphe .15 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», exige que dans le paragraphe d'expression d'assurance, l'expert-comptable fournisse une assurance de forme négative indiquant si les états financiers sont conformes, à tous les égards importants, aux critères appropriés. (Se reporter à la question 1 b) du présent guide, qui traite de la forme du rapport.)

#### RAPPORT DE MISSION D'EXAMEN

[Destinataire approprié]

Nous avons procédé à l'examen du bilan de la société ABC au 31 décembre 2009 ainsi que des états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date. Notre examen a été effectué conformément aux normes d'examen généralement reconnues du Canada et a donc consisté essentiellement en prises de renseignements, procédés analytiques et discussions portant sur les renseignements qui nous ont été fournis par la société.

Un examen ne constitue pas une vérification et, par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion de vérificateur sur ces états financiers.

Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne sont pas conformes, à tous les égards importants, aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

Nous attirons l'attention sur la note complémentaire X, qui indique que la société ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé le 1<sup>er</sup> janvier 2009 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les bilans au 31 décembre 2008 et au 1<sup>er</sup> janvier 2008, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2008 ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte que celles-ci n'ont fait l'objet ni d'une vérification ni d'un examen.

[Signature de l'expert-comptable]

[Date du rapport de mission d'examen]

[Adresse de l'expert-comptable]

**2 c) Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent les bilans :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.
  
3. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont les «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 de la NCA 710.



## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans au 31 décembre 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

*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 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 d) Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent les bilans :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur met en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées en vertu des paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.
  
3. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, les informations comparatives sont les «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont les montants et les autres informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.

4. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées, dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710, pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers au 31 décembre 2010 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé n'ont pas été audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *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 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

#### *Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que la société ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les bilans au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 e) Les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
- **Le rapport de mission d'examen fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'examen est effectué conformément au chapitre 8200, «Examen d'états financiers par l'expert-comptable».**
- **Il n'est pas mentionné dans les états financiers que les chiffres correspondants n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé comprennent les bilans :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (bilan d'ouverture établi selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé).
  
2. L'expert-comptable peut avoir procédé à un examen des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et le bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'expert-comptable n'a pas procédé à un examen de ces états financiers et produit un rapport à leur égard.
  
3. Le paragraphe .41 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», précise que lorsque les chiffres de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen, et que cela n'est pas mentionné dans les informations sur lesquelles l'expert-comptable produit un rapport, il doit en être fait mention dans un paragraphe distinct placé à la fin du rapport de mission d'examen. Dans l'exemple de rapport qui suit, un paragraphe final a été ajouté. Ce paragraphe renvoie par ailleurs à la note complémentaire qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont fait l'objet ni d'un audit ni d'un examen, et ne vise pas d'autres circonstances.

4. Le paragraphe .15 du chapitre 8100, «Normes d'examen généralement reconnues», exige que, dans le paragraphe d'expression d'assurance, l'expert-comptable fournisse une assurance de forme négative indiquant si les états financiers sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux critères appropriés. (Se reporter à la question 1 b) du présent guide, qui traite de la forme du rapport.)

#### RAPPORT DE MISSION D'EXAMEN

[À [la personne qui retient les services de l'expert-comptable]]

Nous avons procédé à l'examen du bilan de la société ABC au 31 décembre 2011 ainsi que des états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie de l'exercice terminé à cette date. Notre examen a été réalisé conformément aux normes d'examen généralement reconnues du Canada et a donc consisté essentiellement en demandes d'information, procédures analytiques et entretiens portant sur les renseignements qui nous ont été fournis par la société.

Un examen ne constitue pas un audit et, par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur ces états financiers.

Au cours de notre examen, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que ces états financiers ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

Nous attirons l'attention sur la note complémentaire X, qui indique que la société ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les bilans au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice terminé le 31 décembre 2010 ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte que celles-ci n'ont fait l'objet ni d'un audit ni d'un examen.

[Signature de l'expert-comptable]

[Date du rapport de mission d'examen]

[Adresse de l'expert-comptable]

**2 f) Les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif est l'exercice clos le 31 décembre 2012.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2012;
  - b) au 31 décembre 2011;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2011 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2011 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2011 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif.
  
3. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont considérées comme étant des «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées

dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 la NCA 710.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2012, au 31 décembre 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011, les états des résultats, de l'évolution de l'actif net et des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et le 31 décembre 2011, ainsi que d'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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.



*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et le 31 décembre 2011, de l'actif à court terme et de l'actif net au 31 décembre 2012, au 31 décembre 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011.

*Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2012, au 31 décembre 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et le 31 décembre 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 g) Les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif est l'exercice clos le 31 décembre 2012.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 décembre 2012;
  - b) au 31 décembre 2011;
  - c) au 1<sup>er</sup> janvier 2011 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif).
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2011 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur a mis en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées par les paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.
  
3. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, les informations comparatives sont considérées comme étant des «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont les montants et les autres informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau

de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.

4. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées, dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710, pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2011 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif n'ont pas été audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.
5. Étant donné que les informations comparatives n'ont pas été auditées, le paragraphe sur le fondement de l'opinion avec réserve ne fait mention que des incidences possibles de la limitation de l'étendue des travaux sur les états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2012.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 2012, les états des résultats, de l'évolution de l'actif net et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que d'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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

#### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, de l'actif à court terme au 31 décembre 2012 et de l'actif net au 1<sup>er</sup> janvier et au 31 décembre 2012.

#### *Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2012, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif.

#### *Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que l'organisme sans but lucratif ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les organismes sans but lucratif le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers, y compris les états de la situation financière au 31 décembre 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011, les états des résultats, de l'évolution de l'actif net et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011.

ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 h) Les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite est l'exercice clos le 31 décembre 2011.**
  - **Aucun état de la situation financière d'ouverture n'est présenté.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le régime de retraite applique les exigences générales de présentation des états financiers, y compris en ce qui a trait aux «informations comparatives», énoncées dans la Partie I (IFRS) ou dans la Partie II (Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé) du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (voir les paragraphes .07 et .08 du chapitre 4600 de la Partie IV du *Manuel*, «Régimes de retraite»). Lorsqu'un régime de retraite applique les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite la première fois, il doit les appliquer rétrospectivement à toutes les périodes présentées. Il n'est pas tenu de se reporter aux dispositions de l'IFRS 1 de la Partie I du *Manuel*, *Première application des Normes internationales d'information financière*, ou du chapitre 1500 de la Partie II du *Manuel*, «Application initiale des normes». Il applique plutôt les indications générales sur les changements de méthodes comptables énoncées dans l'IAS 8 de la Partie I du *Manuel*, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, ou dans le chapitre 1506 de la Partie II du *Manuel*, «Modifications comptables», selon le référentiel comptable retenu. En conséquence, le régime de retraite qui choisit d'appliquer les IFRS comme référentiel comptable et qui applique un changement de méthode comptable de façon rétrospective aux informations comparatives est tenu, selon le paragraphe 39 de l'IAS 1 de la Partie I du *Manuel*, *Présentation des états financiers*, de présenter un état de la situation financière d'ouverture lors de l'adoption du chapitre 4600 de la Partie IV du *Manuel*, «Régimes de retraite». En revanche, les régimes de retraite qui choisissent d'appliquer les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé n'ont pas à se conformer à une telle exigence.
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. À moins

d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite.

3. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont considérées comme étant des «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 de la NCA 710.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints du régime de retraite ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, les états de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations et de l'évolution des obligations au titre des prestations de retraite pour les exercices clos à ces dates, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière du régime de retraite ABC au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, ainsi que de l'évolution de son actif net disponible pour le service des prestations et de l'évolution de ses obligations au titre des prestations de retraite pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



**2 i) Les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite sont adoptées à la date d'entrée en vigueur — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite est le 31 décembre 2011.**
  - **Aucun état de la situation financière d'ouverture n'est présenté.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le régime de retraite applique les exigences générales de présentation des états financiers, y compris en ce qui a trait aux «informations comparatives», énoncées dans la Partie I (IFRS) ou dans la Partie II (Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé) du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (voir les paragraphes .07 et .08 du chapitre 4600 de la Partie IV du *Manuel*, «Régimes de retraite»). Lorsqu'un régime de retraite applique les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite la première fois, il doit les appliquer rétrospectivement à toutes les périodes présentées. Il n'est pas tenu de se reporter aux dispositions de l'IFRS 1 de la Partie I du *Manuel*, *Première application des Normes internationales d'information financière*, ou du chapitre 1500 de la Partie II du *Manuel*, «Application initiale des normes». Il applique plutôt les indications générales sur les changements de méthodes comptables énoncées dans l'IAS 8 de la Partie I du *Manuel*, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, ou dans le chapitre 1506 de la Partie II du *Manuel*, «Modifications comptables», selon le référentiel comptable retenu. En conséquence, le régime de retraite qui choisit d'appliquer les IFRS comme référentiel comptable et qui applique un changement de méthode comptable de façon rétrospective aux informations comparatives est tenu, selon le paragraphe 39 de l'IAS 1 de la Partie I du *Manuel*, *Présentation des états financiers*, de présenter un état de la situation financière d'ouverture lors de l'adoption du chapitre 4600 de la Partie IV du *Manuel*, «Régimes de retraite». En revanche, les régimes de retraite qui choisissent d'appliquer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé n'ont pas à se conformer à une telle exigence.
  
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard.

L'auditeur a mis en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées par les paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.

3. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, les informations comparatives sont considérées comme étant des «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont les montants et les autres informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.
4. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées, dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710, pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite n'ont pas été audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit l'adoption des Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. Cette forme de paragraphe a été mise au point pour les mêmes raisons que celles mentionnées à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints du régime de retraite ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 2011, les états de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations et de l'évolution des obligations au titre des prestations de retraite 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière du régime de retraite ABC au 31 décembre 2011, ainsi que de l'évolution de son actif net disponible pour le service des prestations et de l'évolution de ses obligations au titre des prestations de retraite pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite.

### *Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que le régime de retraite ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 j) Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui appliquait auparavant un autre ensemble de PCGR — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public est l'exercice clos le 31 mars 2012.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **Des exigences législatives obligent l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Lorsqu'une entité passe d'un autre ensemble de PCGR, elle est tenue de suivre les dispositions du chapitre SP 2125 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Première application par des organismes publics». Le chapitre SP 2125 exige que l'adoption des Normes comptables canadiennes pour le secteur public soit comptabilisée rétroactivement avec retraitement des périodes antérieures, sous réserve des exigences du chapitre.
2. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 mars 2012;
  - b) au 31 mars 2011;
  - c) au 1<sup>er</sup> avril 2010 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public).
3. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon un autre ensemble de PCGR pour les exercices clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> avril 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> avril 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public.

4. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont considérées comme étant des «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 de la NCA 710.
5. La note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-48, *Exigences législatives obligeant l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent*, fournit des indications pour le cas où l'auditeur doit indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme public ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 mars 2012, au 31 mars 2011 et au 1<sup>er</sup> avril 2010, les états des résultats, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 mars 2012 et le 31 mars 2011, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

##### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 que nous avons obtenus dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme public ABC au 31 mars 2012, au 31 mars 2011 et au 1<sup>er</sup> avril 2010, ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 mars 2012 et le 31 mars 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.

#### ***Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires***

Tel qu'il est exigé par [indiquer la loi ou le règlement], nous déclarons que, à notre avis, les principes comptables contenus dans les Normes comptables canadiennes pour le secteur public ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 k) Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui appliquait auparavant un autre ensemble de PCGR — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public est l'exercice clos le 31 mars 2012.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Lorsqu'une entité passe d'un autre ensemble de PCGR, elle est tenue de suivre les dispositions du chapitre SP 2125 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Première application par des organismes publics». Le chapitre SP 2125 exige que l'adoption des Normes comptables canadiennes pour le secteur public soit comptabilisée rétroactivement avec retraitement des périodes antérieures, sous réserve des exigences du chapitre.
2. Les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent les états de la situation financière :
  - a) au 31 mars 2012;
  - b) au 31 mars 2011;
  - c) au 1<sup>er</sup> avril 2010 (état de la situation financière d'ouverture établi selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public).
3. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon un autre ensemble de PCGR pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> avril 2010 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur met en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées par les paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.
4. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, les informations comparatives sont considérées comme étant des «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont les montants et les autres

informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.

5. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées, dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710, pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 et l'état de la situation financière d'ouverture au 1<sup>er</sup> avril 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public n'ont pas été audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit la transition aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Cette forme de paragraphe a été mise au point uniquement en vue de répondre aux circonstances spécifiques décrites à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.
6. La note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-48, *Exigences législatives obligeant l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent*, fournit des indications pour le cas où l'auditeur doit indiquer dans son rapport si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. Il s'agit là d'une exigence courante dans le secteur public. Comme il est expliqué au paragraphe 10 de la question 1 d) du présent guide, lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, il se peut que les travaux réalisés par l'auditeur pour se conformer à la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, ne soient pas significativement différents de ceux requis pour faire rapport sur toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait mis en œuvre des procédures d'audit suffisantes pour lui permettre d'indiquer si les principes comptables ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. L'exemple de rapport 2 j) du présent guide traite de cette situation.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme public ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 mars 2012, les états des résultats, de la variation de la dette nette



et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme public ABC au 31 mars 2012, ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.

#### *Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que l'organisme public ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour le secteur public le 1<sup>er</sup> avril 2011 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> avril 2010. Ces normes ont été appliquées rétroactivement par la direction aux

informations comparatives contenues dans ces états financiers, lesquels comprenaient les états de la situation financière au 31 mars 2011 et au 1<sup>er</sup> avril 2010, et les états des résultats, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 mars 2011, ainsi que les informations connexes. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 l) Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui n'appliquait pas un autre ensemble de PCGR auparavant — Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public est l'exercice clos le 31 mars 2012.**
  - **Les nouvelles normes comptables ont été appliquées rétroactivement.**
  - **Aucun état de la situation financière d'ouverture n'est présenté.**
  - **Le rapport de l'auditeur fait mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Selon le paragraphe 13 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Modifications comptables», l'entité qui n'appliquait pas auparavant un autre ensemble de PCGR et qui applique pour la première fois les Normes comptables canadiennes pour le secteur public peut le faire rétroactivement ou prospectivement. Toutefois, que les normes comptables soient appliquées rétroactivement ou prospectivement, l'entité n'est pas tenue de présenter un état de la situation financière d'ouverture et d'autres informations connexes tel que l'exige le chapitre SP 2125, «Première application par des organismes publics». Étant donné qu'il est extrêmement rare que de telles entités appliquent les nouvelles normes prospectivement, les exemples de rapport contenus dans le présent guide ne traitent que de l'application rétroactive.
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité qui n'ont pas été établis selon un autre ensemble de PCGR pour l'exercice clos le 31 mars 2011. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. En conséquence, pour que le rapport de l'auditeur puisse faire mention de chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés, l'auditeur doit auditer les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public.
3. Selon l'alinéa 6 c) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont considérées comme étant des «états financiers comparatifs». Les états financiers comparatifs

sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 4 de la NCA 710.

4. La note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-48, *Exigences législatives obligeant l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent*, fournit des indications pour le cas où l'auditeur doit indiquer dans son rapport si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. Il s'agit là d'une exigence courante dans le secteur public. L'exemple de rapport 2 j) du présent guide traite de cette situation.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme public ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 mars 2012 et au 31 mars 2011, les états des résultats, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 mars 2012 et le 31 mars 2011, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme public ABC au 31 mars 2012 et au 31 mars 2011, ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 mars 2012 et le 31 mars 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**2 m) Les Normes comptables canadiennes pour le secteur public sont adoptées à la date d'entrée en vigueur par une entité qui n'appliquait pas un autre ensemble de PCGR auparavant — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- **La période pour laquelle les premiers états financiers sont établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public est l'exercice clos le 31 mars 2012.**
- **Les nouvelles normes comptables ont été appliquées rétroactivement.**
- **Aucun état de la situation financière d'ouverture n'est présenté.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Selon le paragraphe 13 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*, «Modifications comptables», l'entité qui n'appliquait pas auparavant un autre ensemble de PCGR et qui applique pour la première fois les Normes comptables canadiennes pour le secteur public peut le faire rétroactivement ou prospectivement. Toutefois, que les normes comptables soient appliquées rétroactivement ou prospectivement, l'entité n'est pas tenue de présenter un état de la situation financière d'ouverture et d'autres informations connexes tel que l'exige le chapitre SP 2125, «Première application par des organismes publics». Étant donné qu'il est extrêmement rare que de telles entités appliquent les nouvelles normes prospectivement, les exemples de rapport contenus dans le présent guide ne traitent que de leur application rétroactive.
2. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité qui n'ont pas été établis selon un autre ensemble de PCGR pour l'exercice clos le 31 mars 2011. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 préparés selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur met en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées par les paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour que l'auditeur puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.
3. Selon l'alinéa 6 b) de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, les informations comparatives sont considérées comme étant des «chiffres correspondants». Les chiffres correspondants sont

les montants et les autres informations fournis pour la période précédente faisant partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée. Cet exemple de rapport est fondé sur l'exemple 3 de la NCA 710.

4. Le rapport de l'auditeur précise que les informations comparatives n'ont pas été auditées, dans un paragraphe après le paragraphe d'opinion, en conformité avec le paragraphe 14 de la NCA 710, pour indiquer clairement au lecteur que les états financiers de l'exercice clos le 31 mars 2011 établis selon les Normes comptables canadiennes pour le secteur public n'ont pas été audités. Le paragraphe après le paragraphe d'opinion renvoie par ailleurs à la note des états financiers qui décrit l'adoption des Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Cette forme de paragraphe a été mise au point pour les mêmes raisons que celles mentionnées à la question 1 d) du présent guide, dans le cas où les informations comparatives n'ont pas été auditées, et ne vise pas d'autres circonstances.
5. La note d'orientation concernant la certification et les services connexes NOV-48, *Exigences législatives obligeant l'auditeur à indiquer, dans son rapport, si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent*, fournit des indications pour le cas où l'auditeur doit indiquer dans son rapport si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. Il s'agit là d'une exigence courante dans le secteur public. Comme il est expliqué au paragraphe 10 de la question 1 d) du présent guide, lorsque le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée, il se peut que les travaux réalisés par l'auditeur pour se conformer à la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, ne soient pas significativement différents de ceux requis pour faire rapport sur toutes les périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait mis en œuvre des procédures d'audit suffisantes pour lui permettre d'indiquer si les principes comptables du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués de la même manière qu'au cours de l'exercice précédent. L'exemple de rapport 2 j) du présent guide traite de cette situation.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme public ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 mars 2012, les états des résultats, de la variation de la dette nette et des flux de trésorerie de 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 planifiions 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme public ABC au 31 mars 2012, ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.



*Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que l'organisme public ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour le secteur public le 1<sup>er</sup> avril 2011 et que sa date transition était le 1<sup>er</sup> avril 2010. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans ces états financiers. Nous n'avions pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## ÉTATS FINANCIERS À USAGE PARTICULIER

**3 a) États financiers d'une caisse de retraite déposés auprès d'une autorité de réglementation — Passage à un nouveau référentiel d'information financière — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2011 et sont destinés à répondre aux besoins exprimés par l'autorité de réglementation des régimes de retraite.
- Le référentiel d'information financière est prescrit par des textes légaux ou réglementaires, qui exigent que les états financiers de la caisse de retraite soient établis conformément aux «principes comptables généralement reconnus» (PCGR), sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations.
- Tel qu'il est indiqué dans la section «Changements apportés aux normes comptables» de l'introduction du présent guide, le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* a été restructuré, et ce qu'on appelait «PCGR canadiens» est passé de référentiel d'information financière unique à un ensemble comprenant différents référentiels d'information financière. Bon nombre de textes légaux et réglementaires n'ont pas été modifiés en conséquence. La direction choisit donc parmi les référentiels d'information financière constituant les PCGR canadiens celui qui est conçu pour le type d'entité en cause. Pour certaines entités, le *Manuel* prévoit un choix entre plusieurs référentiels d'information financière. Dans le cas des régimes de retraite, le *Manuel* exige l'application de la Partie IV, Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite. Par conséquent, les états financiers destinés à être déposés auprès de l'autorité de réglementation des régimes de retraite ont été établis par la direction conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations.
- En appliquant les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations, le régime de retraite a choisi d'appliquer les exigences générales de présentation des états financiers de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*.
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le texte légal ou réglementaire.
- Les notes des états financiers décrivent les interprétations importantes des textes légaux ou réglementaires faites par la direction lors de la préparation des états financiers, y compris le fait que la direction a appliqué les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations.

- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- **L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Lors de l'adoption des Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, le régime de retraite applique les exigences générales de présentation des états financiers, y compris en ce qui a trait aux «informations comparatives», énoncées dans la Partie I (IFRS) ou dans la Partie II (Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé) du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*. Le régime de retraite qui applique les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite pour la première fois, y compris les exigences générales de présentation des états financiers de la Partie II du *Manuel*, n'est pas tenu de présenter un état de la situation financière d'ouverture et d'autres informations connexes.
2. Par conséquent, les premiers états financiers de l'entité qui sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations, comprennent l'état de l'actif net de l'entité :
  - a) au 31 décembre 2011;
  - b) au 31 décembre 2010.
3. L'auditeur peut avoir réalisé un audit des états financiers de l'entité établis selon les normes comptables en vigueur avant le basculement, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations, pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. Ces états financiers ne sont cependant pas inclus dans les premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations. Les premiers états financiers établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations, comprennent plutôt les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis selon les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations. À moins d'avoir été expressément chargé de le faire, l'auditeur n'a pas audité ces états financiers et produit un rapport à leur égard. L'auditeur met en œuvre les procédures relatives aux informations comparatives exigées par les paragraphes 7 à 9 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mais ces procédures ne sont pas nécessairement suffisantes pour qu'il puisse exprimer une opinion sur les informations comparatives.

4. Il s'agit d'états financiers à usage particulier, car le référentiel d'information financière utilisé pour leur préparation est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, les considérations particulières traitées dans la NCA 800 s'appliquent.
5. Comme le référentiel d'information financière est constitué de normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, auxquelles s'ajoutent des exigences prescrites par des textes légaux ou réglementaires, l'auditeur tient compte des exigences du paragraphe 18 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*. L'un des éléments à prendre en considération avant d'accepter la mission est la question de savoir si la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers a été modifiée en conséquence (c.-à-d. que la description du référentiel ne suggère pas une conformité totale aux Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite).
6. Le paragraphe A6 de la NCA 800 s'applique. En l'absence d'indications contraires, un référentiel établi par une autorité de réglementation à l'intention d'un certain type d'entité pour répondre à ses propres besoins d'information financière est tenu pour acceptable aux fins des états financiers à usage particulier préparés par une entité de ce type.
7. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Fiduciaires du régime de retraite de ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la caisse du régime de retraite de ABC, qui comprennent l'état de l'actif net disponible pour le service des prestations au 31 décembre 2011 et l'état de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations de l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers de la caisse ont été préparés par la direction sur la base des dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y.

#### *Responsabilité de la direction pour les états financiers de la caisse*

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers de la caisse conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers de la caisse exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers de la caisse, 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 de la caisse 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 de la caisse. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers de la caisse comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 de la caisse 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 de la caisse.

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

### *Opinion*

À notre avis, les états financiers de la caisse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de l'actif net disponible pour le service des prestations du régime de retraite de ABC au 31 décembre 2011 et de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y.

### *Référentiel comptable et restriction à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Z des états financiers de la caisse, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers de la caisse ont été préparés pour permettre aux fiduciaires du régime de retraite de ABC de se conformer aux exigences de l'autorité de réglementation des régimes de retraite. En conséquence, il est possible que les états financiers de la caisse ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux fiduciaires du régime de retraite de ABC et à l'autorité de réglementation des régimes de retraite et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les fiduciaires du régime de retraite de ABC et l'autorité de réglementation des régimes de retraite.

*Informations comparatives*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Z des états financiers, qui indique que le régime de retraite de ABC a adopté les Normes comptables canadiennes pour les régimes de retraite, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations, le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et que sa date de transition était le 1<sup>er</sup> janvier 2010, afin de pouvoir se conformer à l'article X de la Loi Y. Ces normes ont été appliquées rétrospectivement par la direction aux informations comparatives contenues dans les états financiers de la caisse. Nous n'avons pas pour mission de faire rapport sur les informations comparatives retraitées, de sorte qu'elles n'ont pas été auditées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**3 b) États financiers d'une caisse de retraite déposés auprès d'une autorité de réglementation — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2010 et sont destinés à répondre aux besoins exprimés par l'autorité de réglementation des régimes de retraite.
- Le référentiel d'information financière est prescrit par des textes légaux ou réglementaires, qui exigent que les états financiers soient établis conformément aux normes en vigueur avant le basculement, sauf pour ce qui est des informations à fournir concernant les obligations en matière de prestations. Le présent exemple convient également dans le cas où les textes légaux ou réglementaires prescrivant le référentiel d'information financière exigent que les états financiers soient établis conformément à la Partie IV du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*. (Se reporter à la question 1 c) du présent guide, qui traite du libellé du paragraphe d'opinion en fonction de différents référentiels d'information financière.)
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le texte légal ou réglementaire.
- Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Il s'agit d'états financiers à usage particulier, car le référentiel d'information financière utilisé pour leur préparation est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, les considérations particulières traitées dans la NCA 800 s'appliquent.
2. Comme le référentiel d'information financière est constitué de normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, auxquelles s'ajoutent des exigences prescrites par des textes légaux ou réglementaires, l'auditeur tient compte des exigences du paragraphe 18 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*. L'un des éléments à prendre en considération avant d'accepter la mission est la question de savoir si la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers a été modifiée en conséquence (c.-à-d. que la description du référentiel ne suggère pas une conformité totale aux normes comptables en vigueur avant le basculement).

3. Le paragraphe A6 de la NCA 800 s'applique. En l'absence d'indications contraires, un référentiel établi par une autorité de réglementation à l'intention d'un certain type d'entité pour répondre à ses propres besoins d'information financière est tenu pour acceptable aux fins des états financiers à usage particulier préparés par une entité de ce type.
4. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Fiduciaires du régime de retraite de ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la caisse du régime de retraite de ABC, qui comprennent l'état de l'actif net disponible pour le service des prestations au 31 décembre 2010 et l'état de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations de l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers de la caisse ont été préparés par la direction sur la base des dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y.

### *Responsabilité de la direction pour les états financiers de la caisse*

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers de la caisse conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers de la caisse exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers de la caisse, 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 de la caisse 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 de la caisse. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers de la caisse comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 de la caisse 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 de la caisse.

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

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers de la caisse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de l'actif net disponible pour le service des prestations du régime de retraite de ABC au 31 décembre 2010 et de l'évolution de l'actif net disponible pour le service des prestations pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article X de la Loi Y.

#### *Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Z des états financiers de la caisse, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre aux fiduciaires du régime de retraite de ABC de se conformer aux exigences de l'autorité de réglementation des régimes de retraite. En conséquence, il est possible que les états financiers de la caisse ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux fiduciaires du régime de retraite de ABC et à l'autorité de réglementation des régimes de retraite et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les fiduciaires du régime de retraite de ABC et l'autorité de réglementation des régimes de retraite.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**3 c) États financiers établis conformément aux clauses d'un contrat d'achat (ou de vente) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2010 et sont destinés à répondre aux besoins exprimés par les parties à un contrat d'achat (ou de vente).
- Le référentiel d'information financière est prescrit par le contrat d'achat (ou de vente), qui exige que les états financiers soient établis conformément aux normes en vigueur avant le basculement, sauf pour ce qui est de l'évaluation des biens qui, elle, se fait à des valeurs d'expertise. Le présent exemple conviendrait également si le contrat d'achat (ou de vente) prescrivait le référentiel d'information financière exigeait que les états financiers soient établis conformément à une autre partie du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. (Se reporter à la question 1 c) du présent guide, qui traite du libellé du paragraphe d'opinion en fonction de différents référentiels d'information financière.)
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat d'achat (ou de vente).
- Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Il s'agit d'états financiers à usage particulier, car le référentiel d'information financière utilisé pour leur préparation est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, les considérations particulières traitées dans la NCA 800 s'appliquent.
2. Le paragraphe A8 de la NCA 800 s'applique à la situation. Le référentiel est acceptable s'il présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.
3. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Administrateurs de la société ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 sur la base des dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X du contrat d'achat [ou de vente] conclu entre la société ABC et la société DEF.

*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 dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X du contrat d'achat [ou de vente] conclu entre la société ABC et la société DEF, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

*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 2010, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X du contrat d'achat [ou de vente] conclu entre la société ABC et la société DEF.

*Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Y 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 dispositions en matière d'information financière du contrat d'achat [ou de vente] susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux administrateurs de la société ABC et de la société DEF et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les administrateurs de la société ABC et de la société DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**3 d) États financiers d'une coopérative d'habitation déposés auprès de la Société canadienne d'hypothèques et de logement — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2010 et sont destinés à répondre aux besoins exprimés par la Société canadienne d'hypothèques et de logement (SCHL), selon les conditions de la convention hypothécaire.
- Le référentiel d'information financière est prescrit par la convention hypothécaire, qui exige que les états financiers soient établis conformément aux normes en vigueur avant le basculement, sauf en ce qui concerne ce qui suit : l'immeuble est amorti à un taux correspondant à la réduction annuelle du principal de l'hypothèque plutôt que selon les normes comptables; les immobilisations acquises au moyen de fonds provenant de l'excédent accumulé sont passées en charges dans l'exercice au cours duquel la dépense est engagée, tandis que les immobilisations acquises au moyen de fonds provenant de la réserve de remplacement sont comptabilisées en diminution du compte de la réserve de remplacement plutôt qu'inscrites à l'actif et amorties sur leur durée de vie utile estimative; la réserve pour le remplacement futur des immobilisations est constituée par dotation annuelle d'un montant prélevé sur le résultat des activités. (Se reporter à la question 1c) du présent guide, qui traite du libellé du paragraphe d'opinion en fonction de différents référentiels d'information financière.)
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans la convention hypothécaire conclue avec la SCHL.
- Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Il s'agit d'états financiers à usage particulier, car le référentiel d'information financière utilisé pour leur préparation est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, les considérations particulières traitées dans la NCA 800 s'appliquent.
2. Comme le référentiel d'information financière est constitué de normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, auxquelles s'ajoutent des exigences prescrites par des textes légaux ou réglementaires, l'auditeur tient compte des exigences du paragraphe 18 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

L'un des éléments à prendre en considération avant d'accepter la mission est la question de savoir si la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers a été modifiée en conséquence (c.-à-d. la description du référentiel ne suggère pas une conformité totale aux normes comptables en vigueur avant le basculement).

3. Le paragraphe A8 de la NCA 800 s'applique à la situation. Le référentiel est acceptable s'il présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la NCA 210.
4. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Administrateurs de la coopérative d'habitation ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la coopérative d'habitation ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 sur la base des dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X de la convention hypothécaire conclue entre la coopérative d'habitation ABC et la Société canadienne d'hypothèques et de logement (SCHL).

### *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 dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X de la convention hypothécaire conclue entre la coopérative d'habitation ABC et la SCHL, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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,

que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la coopérative d'habitation ABC au 31 décembre 2010, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article X de la convention hypothécaire conclue entre la coopérative d'habitation ABC et la SCHL.

#### *Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Y des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la coopérative d'habitation ABC de se conformer aux dispositions en matière d'information financière de la convention hypothécaire susmentionnée. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux administrateurs de la coopérative d'habitation ABC et à la SCHL et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les administrateurs de la coopérative d'habitation ABC et la SCHL.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**3 e) États financiers non consolidés établis dans un but spécifique conformément à un référentiel d'information financière à usage général (Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- L'entité est une entreprise à capital fermé.
- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2010 et sont destinés à permettre à la société ABC de préparer ses déclarations de revenus de société devant être transmises aux autorités fiscales.
- Il ne s'agit pas des premiers états financiers de l'entité établis selon les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.
- Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- Un paragraphe sur d'autres points a été ajouté conformément au paragraphe A9 de la NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, pour attirer l'attention du lecteur sur le fait que les états financiers ont été établis dans un but spécifique et limiter l'utilisation du rapport de l'auditeur aux utilisateurs visés. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 c) du présent guide, qui traite plus amplement du paragraphe sur d'autres points.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les états financiers sont établis dans un but spécifique conformément à un référentiel à usage général. Ils ne répondent donc pas à la définition d'«états financiers à usage particulier», comme il est expliqué aux paragraphes 12 à 15 de la question 2 c) du présent guide. Le rapport de l'auditeur sur ces états financiers est préparé conformément à la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*.
2. Le paragraphe .23 du chapitre 1590 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, «Filiales», précise que lorsque l'entreprise présente des états financiers non consolidés, elle doit l'indiquer, et chaque état doit comporter une mention en ce sens. Le rapport de l'auditeur désigne chaque état financier comme étant non consolidé.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers non consolidés ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan non consolidé au 31 décembre 2010, et les états non consolidés des résultats, des bénéfices non répartis et 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 non consolidés*

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers non consolidés conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers non consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers non consolidés, 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 non consolidés 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 non consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers non consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 non consolidés 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 non consolidés.

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

*Opinion*

À notre avis, les états financiers non consolidés donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2010, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Autre point*

Ces états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de préparer ses déclarations de revenus de société. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et aux autorités fiscales, et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que la société ABC et les autorités fiscales.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**3 f) États financiers non consolidés établis conformément à un référentiel d'information financière à usage particulier (Normes comptables en vigueur avant le basculement) — Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée**

- L'entité n'est pas une entreprise admissible aux fins de l'application des traitements différentiels ou est une entreprise admissible qui n'a pas choisi d'appliquer le traitement différentiel qui consiste à comptabiliser les filiales soit à la valeur de consolidation, soit à la valeur d'acquisition (c'est-à-dire qu'elle prépare des états financiers consolidés).
- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2010 et sont destinés à permettre à la société ABC de préparer ses déclarations de revenus de société devant être transmises aux autorités fiscales.
- Les autorités fiscales ne spécifient pas le référentiel d'information financière à appliquer. La direction a donc le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation des états financiers. Elle a décidé de les préparer conformément à la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, sauf qu'il s'agit d'états financiers non consolidés, ce qui est acceptable dans les circonstances.
- Chaque état des états financiers est décrit comme étant non consolidé.
- Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le référentiel d'information financière appliqué n'est pas considéré comme un référentiel à usage général pour ce type d'entité parce que la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* ne permet pas la préparation d'états financiers non consolidés, sauf lorsque l'entité est une entreprise admissible aux fins de l'application des traitements différentiels et qu'elle choisit de comptabiliser les filiales soit à la valeur de consolidation, soit à la valeur d'acquisition, dans ses états financiers à usage général. Dans le cas présent, il s'agit d'états financiers à usage particulier, car le référentiel d'information financière utilisé pour leur préparation est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, les considérations particulières traitées dans la NCA 800 s'appliquent.
2. Le paragraphe A8 de la NCA 800 s'applique à la situation. Le référentiel d'information financière est acceptable s'il présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de

l'Annexe 2 de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

3. Comme la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière, l'alinéa 13 b) de la NCA 800 exige que le rapport de l'auditeur mentionne la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.
4. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers non consolidés ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan non consolidé au 31 décembre 2010, et les états non consolidés des résultats, des variations des capitaux propres, du résultat étendu et 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 non consolidés ont été préparés par la direction, conformément au référentiel comptable décrit à la note X.

### *Responsabilité de la direction pour les états financiers non consolidés*

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers non consolidés conformément au référentiel comptable décrit à la note X, ce qui implique de déterminer que le référentiel comptable est acceptable dans les circonstances pour la préparation d'états financiers non consolidés; elle est aussi responsable du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers non consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers non consolidés, 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 non consolidés 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 non consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers non consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 non consolidés 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 non consolidés.

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

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers non consolidés donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2010, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable décrit à la note X.

#### *Référentiel comptable*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers non consolidés, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de préparer ses déclarations de revenus de société. En conséquence, il est possible que les états financiers non consolidés ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et aux autorités fiscales et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que la société ABC et les autorités fiscales.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## RAPPORTS SUR DES ÉTATS FINANCIERS ÉTABLIS CONFORMÉMENT AU RÈGLEMENT 52-107

### **Introduction**

Le 1<sup>er</sup> octobre 2010, les Autorités canadiennes en valeurs mobilières ont publié le *Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables* qui tient compte des nouvelles exigences applicables à la préparation d'états financiers, d'autres informations financières, des comptes de résultat opérationnel et des états financiers pro forma pour les périodes relatives aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

**4 a) États financiers d'une personne inscrite établis conformément au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2011 et sont destinés à satisfaire aux exigences de la réglementation des valeurs mobilières applicables aux personnes inscrites. Les informations comparatives ne sont pas présentées.
- Les personnes inscrites doivent établir leurs états financiers conformément au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107. Pour les périodes relatives à un exercice ouvert en 2011, les personnes inscrites sont toutefois autorisées à établir leurs états financiers conformément au sous-paragraphe 3 a) ou au paragraphe 4 de l'article 3.2. L'entité a décidé de préparer ses états financiers conformément au paragraphe 4 de l'article 3.2. (Se reporter à l'exemple de rapport 4 b) pour un rapport de l'auditeur portant sur des états financiers préparés conformément au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2.)
- L'entité a établi ses états financiers annuels conformément au référentiel d'information financière prescrit, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, par le paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107.
- Le référentiel d'information financière exige :
  - i) que les états financiers soient établis conformément aux PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public, sauf que les participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées doivent être comptabilisées de la manière prévue pour les états financiers individuels dans la Norme comptable internationale (IAS) 27;
  - ii) que les états financiers excluent l'information comparative relative à l'exercice précédent;
  - iii) que le premier jour de l'exercice sur lequel portent les états financiers soit utilisé comme date de transition au référentiel d'information financière.
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les états financiers ne sont pas établis à des fins de dépôt auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières dans le cadre des obligations d'information continue d'un émetteur assujéti. Ils doivent plutôt être transmis aux autorités de réglementation des valeurs mobilières et établis selon le référentiel d'information financière prescrit par celles-ci pour répondre à leurs besoins particuliers (référentiel à usage particulier). Des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage

particulier sont des états financiers à usage particulier. Par conséquent, les considérations particulières dont traite la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* s'appliquent.

2. L'un des éléments à prendre en considération avant de se former une opinion sur les états financiers est la question de savoir si la mention ou la description du référentiel d'information financière applicable contenue dans les états financiers est adéquate. Dans le cas présent, le référentiel d'information financière est décrit en faisant référence au Règlement 52-107.
3. Le paragraphe A6 de la NCA 800 indique que le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes conçues pour la préparation d'états financiers à usage particulier. En pareil cas, ces normes seront tenues pour acceptables aux fins de tels états financiers si l'organisme suit une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées.
4. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Administrateurs de la société ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction pour se conformer aux dispositions du Règlement 31-103 sur les obligations et dispenses d'inscription, sur la base du référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables.

#### *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 au référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 planifiions 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *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 2011 et au 1<sup>er</sup> janvier 2011, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, conformément au référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au paragraphe 4 de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables.

### *Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions du Règlement 31-103 sur les obligations et dispenses d'inscription. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux administrateurs de la société ABC et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les administrateurs de la société ABC et l'autorité de réglementation DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



**4 b) États financiers d'une personne inscrite établis conformément au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur**

- Les états financiers se rapportent à l'exercice clos le 31 décembre 2011 et sont destinés à satisfaire aux exigences de la réglementation des valeurs mobilières applicables aux personnes inscrites. Les informations comparatives y sont présentées.
- Les personnes inscrites doivent établir leurs états financiers conformément au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107. Pour les périodes relatives à un exercice ouvert en 2011, les personnes inscrites sont toutefois autorisées à établir leurs états financiers conformément au sous-paragraphe 3 a) ou au paragraphe 4 de l'article 3.2. L'entité a décidé de préparer ses états financiers conformément au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2. (Se reporter à l'exemple de rapport 4 a) pour un rapport de l'auditeur portant sur des états financiers préparés conformément au paragraphe 4 de l'article 3.2.)
- L'entité a établi ses états financiers annuels conformément au référentiel d'information financière prescrit, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, par le sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107. Le référentiel d'information financière exige que les états financiers soient établis conformément aux PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public, sauf que les participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées doivent être comptabilisées de la manière prévue pour les états financiers individuels dans IAS 27.
- Les états financiers décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Les états financiers ne sont pas établis à des fins de dépôt auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières dans le cadre des obligations d'information continue d'un émetteur assujéti. Ils doivent plutôt être transmis aux autorités de réglementation des valeurs mobilières et établis selon le référentiel d'information financière prescrit par celles-ci pour répondre à leurs besoins particuliers (référentiel à usage particulier). Des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier sont des états financiers à usage particulier. Par conséquent, les considérations particulières dont traite la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, s'appliquent.

2. L'un des éléments à prendre en considération avant de se former une opinion sur les états financiers est la question de savoir si la mention ou la description du référentiel d'information financière applicable contenue dans les états financiers est adéquate. Dans le cas présent, le référentiel d'information financière est décrit en faisant référence au Règlement 52-107.
3. Le paragraphe A6 de la NCA 800 indique que le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes conçues pour la préparation d'états financiers à usage particulier. En pareil cas, ces normes seront tenues pour acceptables aux fins de tels états financiers si l'organisme suit une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées.
4. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Administrateurs de la société ABC]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction pour se conformer aux dispositions du Règlement 31-103 sur les obligations et dispenses d'inscription, sur la base du référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables.

##### *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 au référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

##### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *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 2011, au 31 décembre 2010 et au 1<sup>er</sup> janvier 2010, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, conformément au référentiel d'information financière indiqué, pour les états financiers transmis par les personnes inscrites, au sous-paragraphe 3 a) de l'article 3.2 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables.

#### *Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention 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 dispositions du Règlement 31-103 sur les obligations et dispenses d'inscription. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement aux administrateurs de la société ABC et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être utilisé par d'autres parties que les administrateurs de la société ABC et l'autorité de réglementation DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**4 c) État financier relatif à l'acquisition d'un terrain pétrolier ou gazéifier établi conformément au paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107 — Rapport de l'auditeur**

- La société DEF a acquis le terrain pétrolier ou gazéifier ABC.
  - La société DEF doit déposer une déclaration d'acquisition d'entreprise auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières.
  - La direction de la société DEF a préparé le compte de résultat opérationnel de ABC pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010.
  - Le référentiel d'information financière applicable au compte de résultat opérationnel d'un terrain pétrolier ou gazéifier est prescrit par le paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107.
  - Le référentiel d'information financière exige :
    - i) que le compte de résultat opérationnel comporte au moins les postes suivants : produits des activités ordinaires bruts, charges liées aux redevances, coûts de production et résultat opérationnel;
    - ii) que les postes du compte de résultat opérationnel soient établis selon des méthodes comptables qui réunissent les conditions suivantes : elles sont permises par les PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public, les IFRS, les PCGR américains ou les PCGR canadiens applicables aux entreprises à capital fermé; elles s'appliqueraient à ces postes si ceux-ci étaient présentés comme une partie d'un jeu complet d'états financiers.
  - Le compte de résultat opérationnel décrit le référentiel d'information en faisant référence au paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107, et décrit les méthodes comptables appliquées pour son établissement.
  - Le rapport de l'auditeur fait mention de la plus récente période financière terminée qui est présentée.
  - L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le référentiel d'information financière a été conçu par les autorités de réglementation des valeurs mobilières pour répondre aux besoins communs d'information d'un large éventail d'utilisateurs (référentiel à usage général). Des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général sont des états financiers à usage général. Toutefois, les autorités de réglementation des valeurs mobilières ont déterminé que les utilisateurs n'ont pas besoin d'un jeu complet d'états financiers. Par conséquent, la NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, s'applique, et le rapport a la forme exigée par la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*.
2. L'un des éléments à prendre en considération avant de se former une opinion sur les états financiers est la question de savoir si la mention ou la description du référentiel d'information financière applicable contenue dans les états financiers est adéquate. Dans le cas présent, le référentiel d'information financière est décrit en faisant référence au Règlement 52-107.

3. Le paragraphe 8 de la NCA 805 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière est acceptable, y compris si l'application de celui-ci aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par l'état financier, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.
4. Comme le compte de résultat opérationnel de la période précédente n'a pas été audité, le paragraphe 14 de la NCA 710, *Informations comparatives — chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, impose à l'auditeur de l'indiquer dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport.
5. Il a été supposé qu'il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Administrateurs de la société DEF]

Nous avons effectué l'audit du compte de résultat opérationnel ci-joint, qui comporte les produits des activités ordinaires bruts, les charges liées aux redevances, les coûts de production et le résultat opérationnel de ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «le compte de résultat opérationnel»).

##### *Responsabilité de la direction pour le compte de résultat opérationnel*

La direction de la société DEF est responsable de la préparation de ce compte de résultat opérationnel de ABC conformément au référentiel d'information financière indiqué, pour un compte de résultat opérationnel d'un terrain pétrolifère ou gazéifère qui est une entreprise acquise, au paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un compte de résultat opérationnel exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

##### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le compte de résultat opérationnel, 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 le compte de résultat opérationnel ne comporte 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 le compte de résultat opérationnel. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de

son évaluation des risques que le compte de résultat opérationnel comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 du compte de résultat opérationnel 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, le cas échéant, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble du compte de résultat opérationnel.

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

#### *Opinion*

À notre avis, le compte de résultat opérationnel de ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011 a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière indiqué, pour un compte de résultat opérationnel d'un terrain pétrolifère ou gazéifère qui est une entreprise acquise, au paragraphe 5 de l'article 3.11 du Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables.

#### *Autre point*

Le compte de résultat opérationnel de ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 n'a pas été audité.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## RAPPORTS DE L'AUDITEUR POUR LES AUDITS RÉALISÉS À LA FOIS SELON LES NORMES CANADIENNES D'AUDIT ET LES NORMES DU PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD DES ÉTATS-UNIS

### Introduction

1. Les exemples de rapports qui suivent (en version anglaise, suivie d'une traduction française donnée à titre informatif uniquement) se rapportent aux circonstances où l'auditeur fait rapport conformément à la fois aux normes de rapport contenues dans les Normes canadiennes d'audit et aux normes du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) des États-Unis. On suppose que l'auditeur s'est conformé aux exigences des paragraphes 44 et 45 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*. Le paragraphe A44 de la NCA 700 indique que, en cas de conflit entre les exigences des NCA et celles des normes nationales d'audit, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit selon lesquelles l'auditeur a établi son rapport. Les normes du PCAOB exigent l'inclusion d'un paragraphe explicatif dans certaines circonstances. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, permet à l'auditeur d'ajouter à son rapport un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, ce qui permet d'éviter les conflits avec les normes de rapport du PCAOB en ajoutant le paragraphe explicatif pertinent à son rapport.
2. Les exemples de rapports ont été conçus pour être conformes aux normes de rapport des NCA et à celles du PCAOB.
3. Aux fins des exemples de rapports, on suppose que l'auditeur a effectué l'audit du contrôle interne sur l'information financière, mais qu'il choisit de délivrer des rapports distincts pour les états financiers et pour le contrôle interne sur l'information financière. L'auditeur pourrait choisir de délivrer un rapport combiné sur les états financiers et le contrôle interne sur l'information financière. La présente section ne comporte toutefois pas d'exemple de rapport combiné.
4. Par conséquent, les exemples de rapports n'indiquent pas, dans la section portant sur la responsabilité de l'auditeur, que la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne, comme le prévoit l'alinéa 31 b) de la NCA 700. Par ailleurs, les exemples de rapports comprennent un paragraphe sur d'autres points dans lequel il est indiqué que l'auditeur a effectué l'audit du contrôle interne de l'entité sur l'information financière conformément aux normes du PCAOB. L'inclusion d'un tel paragraphe est exigée par les normes du PCAOB; selon les NCA, elle est permise, mais n'est pas requise.
5. Selon les exigences de la Securities and Exchange Commission, lorsque les états financiers ont été préparés conformément aux IFRS, le référentiel d'information financière doit être décrit comme étant les «International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board» (Normes internationales d'information financière telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board). Ce libellé doit être reflété dans le rapport de l'auditeur.

(Se reporter à la question 1 b) du présent guide, qui traite de la mention du référentiel d'information financière dans le rapport du professionnel en exercice.)

6. Dans le cas où l'auditeur n'aurait pas pour mission de faire rapport sur le contrôle interne sur l'information financière, les exemples de rapports 5 a) à c) seraient modifiés comme suit :
  - a) le paragraphe sur d'autres points, dont il est question ci-dessus, ne serait pas requis;
  - b) la phrase «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.» serait supprimée;
  - c) la mention suivante serait ajoutée à la fin du premier paragraphe de la section du rapport relative à la responsabilité de l'auditeur :

Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit du contrôle interne de la Société sur l'information financière. L'audit a comporté la prise en considération du contrôle interne sur l'information financière afin de disposer d'une base pour concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société sur l'information financière. En conséquence, nous n'exprimons pas une telle opinion.



**5 a) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis conformément aux normes comptables en vigueur avant le basculement et faisant le rapprochement entre les PCGR américains et les normes comptables en vigueur avant le basculement — Rapport de l'auditeur**

- Les états financiers sont établis conformément aux normes comptables en vigueur avant le basculement.
- Le rapport de l'auditeur fait mention de toutes les périodes présentées.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit et aux normes du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).
- Le rapport de l'auditeur comprend un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport distinct sur le contrôle interne sur l'information financière.

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe A10 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, précise que lorsque des états financiers préparés conformément à un référentiel d'information financière expliquent la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel d'information financière, ces explications constituent des informations financières supplémentaires et sont considérées comme faisant partie intégrante des états financiers et, par conséquent, sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Lorsque le rapprochement entre les PCGR américains et les normes comptables en vigueur avant le basculement est fourni dans les notes des états financiers, il constitue une partie intégrante des états financiers et est couvert par l'opinion de l'auditeur. Le paragraphe A47 de la NCA 700 indique que les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers suffit à les identifier.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM

To the Shareholders

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheets as at December 31, 2010 and December 31, 2009, and the statements of income, changes in shareholders' equity, comprehensive income and cash flows for each of the years in the three-year period ended December 31, 2010, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

*Management's Responsibility for the Financial Statements*

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with Canadian generally accepted accounting principles, and for such internal control as

management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

#### *Auditor's Responsibility*

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audits. We conducted our audits in accordance with Canadian generally accepted auditing standards and the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States). Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement<sup>9</sup>.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained in our audits is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

#### *Opinion*

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, the financial position of ABC Company as at December 31, 2010 and December 31, 2009, and the results of its operations and its cash flows for each of the years in the three-year period ended December 31, 2010 in accordance with Canadian generally accepted accounting principles.

#### *Other Matter*

We have also audited, in accordance with the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States), ABC Company's internal control over financial reporting as of December 31, 2010, based on the criteria established in *Internal Control — Integrated Framework* issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and our report dated [date of auditor's report on internal control over financial reporting] expressed an unqualified opinion on ABC Company's internal control over financial reporting.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

<sup>9</sup> Voir le paragraphe 4 de l'introduction précédant les exemples de rapports, qui traite des audits réalisés à la fois selon les NCA et les normes du PCAOB.

[TRADUCTION]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT MEMBRE D'UN CABINET D'EXPERTS-COMPTABLES INSCRIT\*

Aux actionnaires,

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans au 31 décembre 2010 et au 31 décembre 2009, les états des résultats, les états des variations des capitaux propres, les états du résultat étendu et les états des flux de trésorerie pour chacun des exercices de la période de trois ans close le 31 décembre 2010, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada et les normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis. 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, que celles-ci résultent 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. 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.

\* Note du traducteur : dans le présent contexte, «cabinet d'experts-comptables inscrit», s'entend d'un *registered public accounting firm* au sens défini dans le sous-paragraphe 2 (a)(12) de la Loi Sarbanes-Oxley, c'est-à-dire un cabinet d'experts-comptables inscrit auprès du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *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 2010 et au 31 décembre 2009, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour chacun des exercices de la période de trois ans close le 31 décembre 2010, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

#### *Autre point*

Nous avons également effectué l'audit, conformément aux normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis, du contrôle interne de la société ABC sur l'information financière au 31 décembre 2010, au regard des critères définis dans le document *Internal Control – Integrated Framework*, publié par le Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission, et notre rapport daté du [date du rapport de l'auditeur sur le contrôle interne sur l'information financière] exprime une opinion sans réserve sur le contrôle interne de la société ABC sur l'information financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**5 b) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis conformément aux IFRS — Rapport de l'auditeur**

- Les états financiers sont préparés pour la première fois selon les IFRS en 2010.
- Le rapport de l'auditeur fait mention de toutes les périodes présentées.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit et aux normes du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).
- Le rapport de l'auditeur comprend un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport distinct sur le contrôle interne sur l'information financière.

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM

To the Shareholders

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statements of financial position as at December 31, 2010, December 31, 2009 and January 1, 2009, and the statements of comprehensive income, statements of changes in equity and statements of cash flows for the years ended December 31, 2010 and December 31, 2009, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

*Management's Responsibility for the Financial Statements*

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

*Auditor's Responsibility*

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audits. We conducted our audits in accordance with Canadian generally accepted auditing standards and the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States). Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement<sup>10</sup>.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk

<sup>10</sup> Voir le paragraphe 4 de l'introduction précédant les exemples de rapports, qui traite des audits réalisés à la fois selon les NCA et les normes du PCAOB.

assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained in our audits is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

#### *Opinion*

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, the financial position of ABC Company as at December 31, 2010, December 31, 2009 and January 1, 2009, and its financial performance and its cash flows for the years ended December 31, 2010 and December 31, 2009 in accordance with International Financial Reporting Standards as issued by the International Accounting Standards Board.

#### *Other Matter*

We have also audited, in accordance with the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States), ABC Company's internal control over financial reporting as of December 31, 2010, based on the criteria established in *Internal Control – Integrated Framework* issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and our report dated [date of auditor's report on internal control over financial reporting] expressed an unqualified opinion on ABC Company's internal control over financial reporting.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

[TRADUCTION]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT MEMBRE D'UN CABINET D'EXPERTS-COMPTABLES INSCRIT \*

Aux actionnaires,

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2010, au 31 décembre 2009 et au 1<sup>er</sup> janvier 2009, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

\* Note du traducteur : dans le présent contexte, «cabinet d'experts-comptables inscrit», s'entend d'un *registered public accounting firm* au sens défini dans le sous-paragraphe 2(a)(12) de la Loi Sarbanes-Oxley, c'est-à-dire un cabinet d'experts-comptables inscrit auprès du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis.

*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 Normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada et les normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis. 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, que celles-ci résultent 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. 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

*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 2010, au 31 décembre 2009 et au 1<sup>er</sup> janvier 2009, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) telles qu'établies par l'International Accounting Standards Board.

*Autre point*

Nous avons également effectué l'audit, conformément aux normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis, du contrôle interne de la société ABC sur l'information financière au 31 décembre 2010, au regard des critères définis dans le document

*Internal Control – Integrated Framework*, publié par le Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission, et notre rapport daté du [date du rapport de l'auditeur sur le contrôle interne sur l'information financière] exprime une opinion sans réserve sur le contrôle interne de la société ABC sur l'information financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



**5 c) États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 établis conformément aux PCGR américains — Rapport de l'auditeur**

- Les états financiers sont établis conformément aux PCGR américains.
- Le rapport de l'auditeur fait mention de toutes les périodes présentées.
- L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit et aux normes du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).
- Le rapport de l'auditeur comprend un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport distinct sur le contrôle interne sur l'information financière.

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRM

To the Shareholders

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheets as at December 31, 2010 and December 31, 2009, and the statements of income, changes in shareholders' equity, comprehensive income and cash flows for each of the years in the three-year period ended December 31, 2010, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

*Management's Responsibility for the Financial Statements*

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with United States generally accepted accounting principles<sup>11</sup>, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

*Auditor's Responsibility*

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audits. We conducted our audits in accordance with Canadian generally accepted auditing standards and the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States). Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement<sup>12</sup>.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including

<sup>11</sup> L'expression «accounting principles generally accepted in the United States of America» (principes comptables généralement reconnus des États-Unis d'Amérique) est également acceptable pour décrire les «US GAAP» (PCGR américains) dans le rapport de l'auditeur.

<sup>12</sup> Voir le paragraphe 4 de l'introduction précédant les exemples de rapports, qui traite des audits réalisés à la fois selon les NCA et les normes du PCAOB.

the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained in our audits is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

#### *Opinion*

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, the financial position of ABC Company as at December 31, 2010 and December 31, 2009, and the results of its operations and its cash flows for each of the years in the three-year period ended December 31, 2010 in accordance with United States generally accepted accounting principles.

#### *Other Matter*

We have also audited, in accordance with the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States), ABC Company's internal control over financial reporting as of December 31, 2010, based on the criteria established in Internal Control – Integrated Framework issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and our report dated [date of auditor's report on internal control over financial reporting] expressed an unqualified opinion on ABC Company's internal control over financial reporting.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

#### [TRADUCTION]

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT MEMBRE D'UN CABINET D'EXPERTS-COMPTABLES INSCRIT\*

Aux actionnaires,

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans au 31 décembre 2010 et au 31 décembre 2009, les états des résultats, les états des variations des capitaux propres, les états du résultat étendu et les états des flux de trésorerie pour chacun des exercices de la période de trois ans close le 31 décembre 2010, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

\* Note du traducteur : dans le présent contexte, «cabinet d'experts-comptables inscrit», s'entend d'un registered *public accounting firm* au sens défini dans le sous-paragraphe 2(a)(12) de la Loi Sarbanes-Oxley, c'est-à-dire un cabinet d'experts-comptables inscrit auprès du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis.

*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 principes comptables généralement reconnus des États-Unis, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada et les normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis. 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, que celles-ci résultent 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. 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

*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 2010 et au 31 décembre 2009, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour chacun des exercices de la période de trois ans close le 31 décembre 2010, conformément aux principes comptables généralement reconnus des États-Unis.

*Autre point*

Nous avons également effectué l'audit, conformément aux normes du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis, du contrôle interne de la société ABC sur l'information financière au 31 décembre 2010, au regard des critères définis dans le document *Internal Control — Integrated Framework*, publié par le Committee

of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission, et notre rapport daté du [date du rapport de l'auditeur sur le contrôle interne sur l'information financière] exprime une opinion sans réserve sur le contrôle interne de la société ABC sur l'information financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## RAPPORTS D'AUDIT SUR DES ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET DES ÉLÉMENTS, COMPTES OU POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER

### Introduction

1. Les exemples qui suivent présentent des rapports d'audit portant sur des états financiers isolés, et des éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier. Les NCA de la série 100 à 700 et, s'il y a lieu, la NCA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», s'appliquent à un audit d'états financiers : lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, comme un état financier isolé, et des éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier, il convient de les adapter au contexte dans la mesure nécessaire. La NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces NCA à l'audit d'un état financier isolé, ou d'un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier. (Se reporter à la question 3 a) du présent guide, qui fournit des indications sur comment faire rapport conformément à la NCA 805.)
2. Dans les exemples, il est présumé que l'état financier isolé, ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier, indique, par exemple, le référentiel d'information financière applicable, les choix de méthodes comptables effectués par la direction, ainsi que ses interprétations importantes des contrats et textes légaux ou réglementaires, pour préparer l'état financier isolé, et les éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier.
3. Dans l'exemple de rapport 6 a), il a été supposé que la direction n'avait pas le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation de l'information financière. Dans l'exemple de rapport 6 b), il a été supposé que la direction avait le choix entre plusieurs référentiels d'information financière. Par conséquent, le paragraphe 13 b) de la NCA 800 s'applique à l'exemple de rapport 6 b). (Se reporter à la question 2 g) du présent guide, qui fournit des indications sur la situation dans laquelle la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers à usage particulier.)
4. Il a été supposé dans les exemples de rapports que le référentiel d'information financière applicable n'exige pas la présentation d'informations comparatives.

**6 a) Tableau des frais d'exploitation établi conformément aux clauses d'un contrat de location — Rapport de l'auditeur**

- **Le tableau des frais d'exploitation des Immeubles DEF porte sur l'exercice clos le 31 décembre 2010 et a été préparé afin de permettre de satisfaire aux exigences du contrat de location des Immeubles DEF.**
- **Les locataires des Immeubles DEF reçoivent le tableau des frais d'exploitation, conformément à la clause Z du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF. Les locataires sont des utilisateurs visés du tableau.**
- **Le référentiel d'information financière est prescrit à la clause X du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF. La direction n'a pas le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation du tableau.**
- **Les notes afférentes au tableau décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées à la clause C du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée étant donné qu'aucune information comparative n'est présentée.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- **L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le tableau des frais d'exploitation ne constitue pas un jeu complet d'états financiers au sens défini au paragraphe 13 f) de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, parce qu'il ne constitue pas une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le tableau consiste en un certain nombre d'éléments d'un état financier et, par conséquent, la NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, s'applique. De plus, le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation du tableau est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, lorsqu'il fait rapport sur le tableau des frais d'exploitation, l'auditeur se reporte également aux NCA de la série 100 à 700 et aux points particuliers à prendre en considération énoncés dans la NCA 800.

2. L'un des points à prendre en considération pour se former une opinion sur un tableau d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier est la question de savoir si ce tableau des éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier mentionne ou décrit adéquatement le référentiel d'information financière applicable. Dans le cas présent, il a été supposé que le référentiel d'information financière est décrit dans les notes afférentes au tableau des éléments, comptes ou postes spécifiques de l'état financier, par renvoi à la clause X du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF, et que cette disposition du contrat de location — qui ne fait l'objet d'aucune interprétation importante — est suffisamment détaillée pour constituer une description adéquate du référentiel d'information financière.
3. Le paragraphe 6 a) de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation de l'état financier, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier, est acceptable. Le paragraphe 8 de la NCA 805 indique que cela comprend le fait de déterminer si l'application de ce référentiel aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par le tableau, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.
4. Le paragraphe A8 de la NCA 800 fournit des indications sur la détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel d'information financière qui comprend les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat. Le référentiel est acceptable s'il présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la NCA 210.
5. Il a été supposé que le référentiel appliqué est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux administrateurs de la société ABC

Nous avons effectué l'audit du tableau des frais d'exploitation ci-joint des Immeubles DEF pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «le tableau»). Le tableau a été préparé par la direction sur la base des dispositions en matière d'information financière stipulées à la clause X du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF.

### *Responsabilité de la direction pour le tableau*

La direction de la société ABC est responsable de la préparation du tableau conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à la clause X du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le tableau, 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 planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que le tableau ne comporte 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 fournies dans le tableau. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 du tableau, 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 du tableau.

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

### *Opinion*

À notre avis, le tableau des frais d'exploitation des Immeubles DEF pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à la clause X du contrat conclu par la société ABC pour la location des Immeubles DEF.

### *Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Y afférente au tableau, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Le tableau a été préparé afin de permettre à la société ABC de répondre aux exigences de la clause Z du contrat qu'elle a conclu pour la location des Immeubles DEF. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et aux locataires des Immeubles



DEF, et ne devrait pas être utilisé par des parties autres que la société ABC et les locataires des Immeubles DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**6 b) Tableau des ventes brutes, établi conformément aux clauses d'un contrat de location — Rapport de l'auditeur**

- **Le tableau des ventes brutes de la société DEF, locataire du Magasin GHI, porte sur l'exercice clos le 31 décembre 2010 et a été préparé afin de permettre de satisfaire aux exigences du contrat de location conclu entre la société ABC et la société DEF pour la location du magasin.**
- **Le propriétaire, la société ABC, reçoit le tableau des ventes brutes conformément aux exigences de la clause Z du contrat de location. Le propriétaire est un utilisateur visé du tableau.**
- **Le référentiel d'information financière est prescrit à la clause X du contrat de location. Le référentiel d'information financière exige que le tableau des ventes brutes soit préparé conformément aux «PCGR canadiens». Comme les PCGR canadiens comprennent divers référentiels d'information financière, la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation du tableau.**
- **Les notes afférentes au tableau décrivent le référentiel d'information financière en faisant référence aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat de location, de même qu'au choix de référentiel d'information financière retenu par la direction et aux interprétations des dispositions du contrat de location.**
- **Le rapport de l'auditeur fait mention uniquement de la période considérée.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- **L'ajout d'un paragraphe d'observations est requis. L'utilisation du rapport de l'auditeur fait l'objet d'une restriction, mais sa diffusion n'est pas restreinte. D'autres possibilités existent. (Se reporter à la question 2 b) du présent guide, qui traite des possibilités permises.)**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le tableau des ventes brutes ne constitue pas un jeu d'états financiers au sens défini au paragraphe 13 f) de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, parce qu'il ne constitue pas une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le tableau consiste en un certain nombre d'éléments d'un état financier et, par conséquent, la NCA 805, *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*, s'applique. De plus, le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation du tableau est conçu pour répondre aux besoins d'utilisateurs particuliers, comme il est expliqué au paragraphe 6 de la NCA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*. Par conséquent, lorsqu'il fait rapport sur le tableau des ventes brutes, l'auditeur se reporte

également aux NCA de la série 100 à 700 et aux points particuliers à prendre en considération énoncés dans la NCA 800.

2. L'un des points à prendre en considération pour se former une opinion sur un tableau d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier est la question de savoir si le tableau des éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier mentionne ou décrit adéquatement le référentiel d'information financière applicable. Dans le cas présent, il a été supposé qu'une note afférente au tableau des ventes brutes décrit le référentiel d'information financière par renvoi à la clause X du contrat de location, et indique également la partie du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* que la direction a choisi d'appliquer. Par conséquent, la mention du référentiel d'information financière applicable peut consister en un renvoi à la clause X du contrat de location ou à la note afférente au tableau des ventes brutes. C'est cette dernière possibilité qui a été retenue aux fins du présent exemple.
3. Le paragraphe 6 a) de la NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière appliqué aux fins de la préparation des états financiers, ou de l'élément, du compte ou du poste spécifique d'un état financier, est acceptable. Le paragraphe 8 de la NCA 805 indique que cela comprend le fait de déterminer si l'application de ce référentiel aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par le tableau, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.
4. Le paragraphe A8 de la NCA 800 fournit des indications sur la détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel d'information financière qui comprend les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat. Le référentiel est acceptable s'il présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la NCA 210.
5. Comme la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière, l'alinéa 13 b) de la NCA 800 exige que le rapport de l'auditeur mentionne la responsabilité qui incombe à la direction de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances. (Se reporter à la question 2 g) du présent guide, qui traite des situations dans lesquelles la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers à usage particulier.)
6. Il a été supposé que le référentiel appliqué est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité. (Se reporter à la question 2 d) du présent guide, qui traite des référentiels reposant sur le principe d'image fidèle et des référentiels reposant sur l'obligation de conformité.)

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux administrateurs de la société DEF

Nous avons effectué l'audit du tableau des ventes brutes du magasin GHI ci-joint pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «le tableau»). Le tableau a été préparé par la direction de la société DEF conformément à la méthode de comptabilité qui est décrite à la note Y.

### *Responsabilité de la direction pour le tableau*

La direction de la société DEF est responsable de la préparation du tableau conformément au référentiel comptable qui est décrit à la note Y, ce qui implique de déterminer si le référentiel d'information financière est acceptable dans les circonstances pour la préparation du tableau, et du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le tableau, 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 planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que le tableau ne comporte 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 fournies dans le tableau. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent 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 du tableau 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 comprend 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 du tableau.

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

### *Opinion*

À notre avis, le tableau des ventes brutes du Magasin GHI pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 a été préparé, dans tous ses aspects significatifs, conformément à la méthode de comptabilité décrite à la note Y.

*Référentiel comptable et restrictions à l'utilisation*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note Y afférente au tableau, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Le tableau a été préparé afin de permettre à la société DEF de répondre aux exigences de la clause Z du contrat de location. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être utilisé par des parties autres que la société ABC et la société DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## RAPPORTS DÉCOULANT DES SITUATIONS TRAITÉES DANS LA NCA 710, *INFORMATIONS COMPARATIVES — CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS*

### Introduction

1. Les exemples de rapports qui suivent portent sur des situations traitées dans la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*. La question 2 a) du présent guide a trait à des informations comparatives et à leurs incidences sur le rapport de l'auditeur. La question 2 k) du présent guide traite des états financiers de la période précédente audités par un prédécesseur.
2. Les exemples de rapport reflètent également les exigences particulières de la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, concernant la forme des rapports comportant une opinion modifiée :
  - a) le paragraphe 17 de la NCA 705 indique que si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique. S'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, il doit en faire mention dans ledit paragraphe. Dans les présents exemples de rapports, il a été supposé qu'il est faisable en pratique de quantifier les incidences financières des anomalies dans les situations données;
  - b) le paragraphe 22 de la NCA 705 indique que lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler «Opinion avec réserve», «Opinion défavorable» ou «Impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas. Le paragraphe 26 de la NCA 705, quant à lui, indique que lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de la responsabilité de l'auditeur de manière à indiquer qu'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit modifiée;
  - c) le paragraphe 23 de la NCA 705 indique que lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit utiliser, dans le paragraphe d'opinion, le libellé suivant : «[à mon avis,] à l'exception des incidences du problème [ou des problèmes] décrit[s] dans le paragraphe "Fondement de l'opinion avec réserve"». Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé adapté : «à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]...» pour exprimer l'opinion modifiée;
  - d) le paragraphe 19 de la NCA 705 contient les exigences qui s'appliquent lorsque les états financiers comportent une anomalie résultant de l'omission d'informations à fournir. Les exemples de rapport ne traitent pas de cette situation.

3. Bien que la NCA 710 ne contienne aucune exigence en ce sens, les paragraphes «Fondement de l'opinion avec réserve» figurant dans les exemples de rapports de l'auditeur de la NCA 710 comportent un renvoi à l'opinion de l'auditeur pour l'exercice précédent. Par exemple, ces paragraphes contiennent des libellés tels que : «Nous exprimons par conséquent une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice terminé le...» ou «Cela nous a conduits à exprimer une opinion d'audit modifiée sur les états financiers dudit exercice». Ces deux types de libellés ont été utilisés dans les exemples de rapports. De même, lorsqu'un prédécesseur est concerné, on emploie des libellés tels que : «L'opinion du prédécesseur sur les états financiers de la période close... a été modifiée en conséquence» ou «Le prédécesseur a dû modifier l'opinion d'audit sur les états financiers relatifs à cette période».
4. S'il y a lieu, les exemples de rapports comprennent également, à des fins d'information, un extrait du rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent afin de faciliter la compréhension du libellé utilisé dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers de l'exercice considéré.
5. Les exemples de rapports de la présente section du guide ne traitent pas des questions particulières qui se posent lorsque l'auditeur fait rapport sur les premiers états financiers établis selon un nouveau référentiel comptable. (Se reporter aux exemples de rapports 1 a) à c) et 2 a) à d) du présent guide pour ces types de rapports.)
6. Dans les exemples du présent guide, c'est le terme générique «informations comparatives» qui a été utilisé dans le rapport de l'auditeur. Il s'agit en effet du terme qui est utilisé dans de nombreux référentiels d'information financière (par exemple dans le *Manuel de CPA Canada - Comptabilité* et dans le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*), et auquel les lecteurs des états financiers sont généralement habitués. Dans certains exemples de rapports de la NCA 710, les informations comparatives sont désignées par le terme «chiffres correspondants». Ce terme est utilisé dans les NCA, mais il n'est pas nécessairement compris par tous les lecteurs d'états financiers.

## Sommaire des différents types de rapports de l'auditeur découlant des situations visées dans la NCA 710, Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

|  | Chiffres correspondants<br>- Même auditeur  | Chiffres correspondants<br>- Prédécesseur   | États financiers comparatifs<br>- Même auditeur  | États financiers comparatifs<br>- Prédécesseur  |
|--|---|---|--|---|
| <b>Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent n'est pas résolu.</b> |   |   |  |   |
| Dérogation au référentiel d'information financière   | Le problème a des incidences sur l'exercice considéré - <b>Exemple 7 a) page 191</b>  | Le problème a des incidences sur l'exercice considéré - <b>Exemple 7 b) page 194</b>  | Le problème a des incidences sur les deux exercices - <b>Exemple 7 c) page 197</b>             | Le problème a des incidences sur les deux exercices - <b>Exemples 7 d) page 199</b>   |
| Limitation de l'étendue des travaux  | Le problème a des incidences sur l'exercice considéré - <b>Exemple 7 e) page 202</b>  | Le problème a des incidences sur l'exercice considéré - <b>Exemple 7 f) page 205</b>  | Le problème a des incidences sur les deux exercices - <b>Exemple 7 g) page 208</b>             | Le problème a des incidences sur les deux exercices - <b>Exemple 7 h) page 210</b>  |
|  | Le problème a des incidences sur la comparabilité de l'exercice considéré et de l'exercice précédent - <b>Exemple 7 i) page 213</b> | Le problème a des incidences sur la comparabilité de l'exercice considéré et de l'exercice précédent - <b>Exemple 7 j) page 216</b> | Le problème a des incidences sur l'exercice précédent seulement - <b>Exemple 7 k) page 220</b> | Le problème a des incidences sur l'exercice précédent seulement - <b>Exemple 7 l) page 224</b>  |
| <b>Informations comparatives retraitées</b>  |   |   |  |   |
| Opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent  | <b>Exemple 7 m) page 225</b>  | <b>Exemple 7 n) page 228</b>  | <b>Exemple 7 o) page 231</b>   | <b>Exemple 7 p) page 232</b><br>État de la situation financière d'ouverture - <b>Exemple 7 q) page 236</b><br>Le prédécesseur fait rapport sur les informations comparatives - <b>Exemple 7 r) page 239</b> |
| Opinion avec réserve lors de l'exercice précédent  | <b>Exemple 7 s) page 243</b>  | <b>Exemple 7 t) page 245</b>  | <b>Exemple 7 u) page 247</b>   | <b>Exemple 7 v) page 250</b>  |
| <b>Anomalie découverte après la publication des états financiers</b>   |   |   |  |   |
| Publication de nouveaux états financiers   | <b>Exemple 7 w) page 254</b>  | s. o.   | <b>Exemple 7 x) page 258</b>   | s. o.   |



7 a) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une dérogation au référentiel d'information financière et n'est pas résolu

Les incidences du problème sur l'exercice considéré sont significatives —  
Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur pour la période considérée est le même que pour l'exercice précédent.**
- **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Les incidences du problème sur les chiffres de l'exercice considéré sont significatives et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les chiffres de l'exercice considéré.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 a) de la NCA 710, dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et nous a conduits à exprimer une opinion d'audit modifiée sur les états financiers dudit exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le

bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010.

*Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 b) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une dérogation au référentiel d'information financière et n'est pas résolu

Les incidences du problème sur l'exercice considéré sont significatives — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Les incidences du problème sur les chiffres de l'exercice considéré sont significatives et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les chiffres de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur a décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 a) de la NCA 710, dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives.
3. Le paragraphe 13 de la NCA 710 indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;

- b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.
4. Extrait du rapport du prédécesseur sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

#### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et qui a conduit le prédécesseur à exprimer une opinion d'audit modifiée sur les états financiers dudit exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010.

#### *Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

#### *Autre point*

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion avec réserve en date du 31 mars 2011, pour les raisons décrites dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve».

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 c) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une dérogation au référentiel d'information financière et n'est pas résolu

Le problème a des incidences sur les deux exercices — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
  - **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans au 31 décembre 2011 et 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

#### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010.

#### *Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour les exercices terminés à ces dates, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



7 d) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une dérogation au référentiel d'information financière et n'est pas résolu

Le problème a des incidences sur les deux exercices — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré.**
- **Un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710 indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,
  - c) la date du rapport,
 sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.

2. Extrait du rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de

l'exercice devrait être augmentée de xxx \$, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et a conduit le prédécesseur à exprimer une opinion d'audit modifiée sur les états financiers dudit exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$ en 2011 et de xxx \$ en 2010.

*Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Autre point*

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion avec réserve en date du 31 mars 2011, pour les raisons décrites dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve».

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 e) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et il n'est pas résolu

Les incidences possibles du problème sur l'exercice considéré sont significatives — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux normes de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **Les incidences possibles du problème sur les chiffres de l'exercice considéré sont significatives et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée concernant les chiffres de l'exercice considéré.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 a) de la NCA 710, dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, les états des résultats, de l'évolution des actifs nets et des flux de trésorerie de 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 fidèle de ces états financiers conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, de l'actif à court terme au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, et des actifs nets au 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre 2011 et 2010. Nous avons exprimé par conséquent une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010, en raison des incidences possibles de cette limitation de l'étendue des travaux.

### Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 f) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Les incidences possibles du problème sur l'exercice considéré sont significatives — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux normes de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
  - **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **Les incidences possibles du problème sur les chiffres de l'exercice considéré sont significatives et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée concernant les chiffres de l'exercice considéré.**
  - **L'auditeur a décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 a) de la NCA 710, dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives.
3. Le paragraphe 13 de la NCA 710 indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;

- b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
- c) la date du rapport.

4. Extrait du rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'organisme sans but lucratif ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009, de l'actif à court terme au 31 décembre 2010 et au 31 décembre 2009, et des actifs nets aux 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre 2010 et 2009. Nous exprimons par conséquent une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2009, en raison des incidences possibles de cette limitation de l'étendue des travaux.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, les états des résultats, de l'évolution des actifs nets et des flux de trésorerie de l'exercice clos à cette date, ainsi que d'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 fidèle de ces états financiers conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

#### Fondement de l'opinion avec réserve

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, de l'actif à court terme au 31 décembre 2011, et des actifs nets au 1<sup>er</sup> janvier 2011 et au 31 décembre 2011. Le prédécesseur a exprimé une opinion modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010, en raison des incidences possibles de la limitation semblable de l'étendue des travaux.

#### Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

#### Autre point

Les états financiers de l'organisme sans but lucratif ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion avec réserve en date du 31 mars 2011, pour les raisons décrites dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve».

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 g) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Le problème a des incidences sur les deux exercices — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux normes de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
  - **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
  - **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent les bilans aux 31 décembre 2011 et 2010, les états des résultats, de l'évolution des actifs nets et des flux de trésorerie des exercices clos à ces dates, ainsi que d'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 fidèle de ces états financiers conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 2011 et le 31 décembre 2010, de l'actif à court terme au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, et des actifs nets aux 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre 2011 et 2010.

*Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2011 et au 31 décembre 2010, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 h) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Le problème a des incidences sur les deux exercices — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux normes de la Partie V du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'est pas publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré.**
- **Un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,
  - c) la date du rapport,
 sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.
2. Extrait du rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'organisme sans but lucratif ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

*Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés

aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour les exercices clos le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2009, de l'actif à court terme au 31 décembre 2010 et au 31 décembre 2009, et des actifs nets aux 1<sup>er</sup> janvier et 31 décembre 2010 et 2009.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme sans but lucratif ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, et les états des résultats, de l'évolution des actifs nets et des flux de trésorerie de 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 fidèle de ces états financiers conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme c'est le cas pour de nombreux organismes sans but lucratif, l'organisme sans but lucratif ABC tire ses produits d'activités de collecte de fonds dont il n'est pas possible de vérifier l'intégralité de façon satisfaisante. Par conséquent, notre vérification de ces produits s'est limitée aux montants inscrits dans les comptes de l'organisme sans but lucratif ABC et nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements pourraient devoir être apportés aux montants des produits des activités de collecte de fonds, de l'excédent des produits sur les charges et des flux de trésorerie liés aux activités de fonctionnement pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, de l'actif à court terme au 31 décembre 2011, et des actifs nets au 1<sup>er</sup> janvier 2011 et 31 décembre 2011. Le prédécesseur a exprimé une opinion modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010, en raison des incidences possibles d'une limitation semblable de l'étendue des travaux.

### *Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme sans but lucratif ABC au 31 décembre 2011, ainsi que des résultats de ses activités et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada.

### *Autre point*

Les états financiers de l'organisme sans but lucratif ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion avec réserve en date du 31 mars 2011, pour les raisons décrites dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve».

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 i) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Incidences possibles du problème sur la comparabilité de l'exercice considéré et de l'exercice précédent — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur est le même que pour l'exercice précédent.**
- **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Les incidences possibles du problème se limitent à la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants.**
- **Le bilan donne une image fidèle de la situation financière au 31 décembre 2011. Dans les circonstances, il est considéré comme approprié d'exprimer une opinion avec réserve concernant la comparabilité des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie, et une opinion non modifiée concernant la situation financière au 31 décembre 2011.**
- **Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 b) de la NCA 710, si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée ne sont pas significatives, l'auditeur doit expliquer dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

3. Le paragraphe A8 de la NCA 510, *Audit initial – Soldes d'ouverture*, indique que la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, définit des exigences et fournit des indications concernant les situations qui peuvent amener l'auditeur à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers, ainsi que le type d'opinion appropriée et le contenu du rapport de l'auditeur en pareilles circonstances. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture peut aboutir à l'expression de l'une ou l'autre des opinions modifiées suivantes dans son rapport :
- a) une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux dans les circonstances;
  - b) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie et notre opinion d'audit non modifiée sur la situation financière.

*Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

Du fait que nous avons été nommés auditeurs de la société ABC au cours de l'exercice 2010, nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice et nous n'avons pas été en mesure de nous assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination des résultats d'exploitation, nous n'avons pas été en mesure d'établir si des ajustements des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie pourraient être nécessaires pour 2010. Nous avons exprimé par conséquent une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice terminé le 31 décembre 2010. Nous exprimons également une opinion modifiée sur les états financiers de l'exercice considéré en raison des incidences possibles de ce problème sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des informations comparatives.

*Opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie», les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Opinion sur la situation financière*

À notre avis, le bilan donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 j) — Chiffres correspondants — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Incidences possibles du problème sur la comparabilité de l'exercice considéré et de l'exercice précédent — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Les incidences possibles du problème se limitent à la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants.**
- **Le bilan donne une image fidèle de la situation financière au 31 décembre 2011. Dans les circonstances, il est considéré comme approprié d'exprimer une opinion avec réserve concernant la comparabilité des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie, et une opinion non modifiée concernant la situation financière au 31 décembre 2011.**
- **Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.**
- **L'auditeur a décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport d'audit du prédécesseur sur les chiffres correspondants.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon le paragraphe 11 b) de la NCA 710, si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée ne sont pas significatives, l'auditeur doit expliquer dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de

l'opinion modifiée que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

3. Le paragraphe 13 de la NCA 710 indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.

4. Extrait du rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :

*Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

Nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice et nous n'avons pas été en mesure de nous assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination des résultats d'exploitation, nous n'avons pas été en mesure d'établir si des ajustements des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie pourraient être nécessaires pour 2010.

*Opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie», les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Opinion sur la situation financière*

À notre avis, le bilan donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2010, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

5. Le paragraphe A8 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, précise que la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, définit des exigences et fournit des indications concernant les situations qui peuvent amener l'auditeur à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers, ainsi que le type d'opinion appropriée et le contenu du rapport de l'auditeur en pareilles circonstances. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés

concernant les soldes d'ouverture peut aboutir à l'expression de l'une ou l'autre des opinions modifiées suivantes dans son rapport :

- a) une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux dans les circonstances;
- b) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie et notre opinion d'audit non modifiée sur la situation financière.

*Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

Le prédécesseur n'a pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice 2010 et n'a pas été en mesure de s'assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie, le prédécesseur n'a pas été en mesure d'établir si des ajustements des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie pourraient être nécessaires pour 2010. Le prédécesseur a par conséquent exprimé une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010. Nous exprimons également une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice considéré en raison des incidences possibles de ce problème sur la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des informations comparatives.

*Opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles sur les informations comparatives du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie», les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Opinion sur la situation financière*

À notre avis, le bilan donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2011, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*Autre point*

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé une opinion modifiée, en date du 31 mars 2011, sur les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, pour les raisons décrites dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie», et une opinion non modifiée sur la situation financière de la société au 31 décembre 2010.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 k) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Incidences possibles du problème sur l'exercice précédent seulement —  
Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS). L'entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
- **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Les états de la situation financière aux 31 décembre 2011 et 2010 donnent une image fidèle de la situation à financière à ces dates.**
- **Dans les circonstances, il est considéré comme approprié d'exprimer une opinion avec réserve concernant la performance financière et les flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, et une opinion non modifiée concernant la performance financière et les flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, ainsi que les états de la situation financière aux 31 décembre 2011 et 2010.**
- **Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe A8 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que du fait que le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs s'applique aux états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou encore inclure un paragraphe d'observations concernant une ou plusieurs périodes, tout en exprimant une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.
2. Le paragraphe A8 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, indique que la NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, définit des exigences et fournit des indications concernant les situations qui peuvent amener l'auditeur à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers,

ainsi que le type d'opinion appropriée et le contenu du rapport de l'auditeur en pareilles circonstances. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture peut aboutir à l'expression de l'une ou l'autre des opinions modifiées suivantes dans son rapport :

- a) une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux dans les circonstances;
- b) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne les résultats d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.

3. Le présent exemple peut être mis en parallèle avec l'exemple de rapport équivalent portant sur les chiffres correspondants (exemple de rapport 7 i) dans le présent guide). Selon l'«approche des états financiers comparatifs», il n'est pas obligatoire de faire mention des incidences possibles du problème sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants, tel qu'il est exigé au paragraphe 11 b) de la NCA 710 et indiqué dans l'exemple de rapport 7 i), parce que l'opinion de l'auditeur fait référence à chacune des périodes pour laquelle des états financiers sont présentés.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2011 et 2010, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

##### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 et notre opinion non modifiée sur la situation financière de la société au 31 décembre 2010, ainsi que sur ses états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 2011.

*Fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie*

Du fait que nous avons été nommés auditeurs de la société ABC au cours de l'exercice 2010, nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de cet exercice et nous n'avons pas été en mesure de nous assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure d'établir si des ajustements de la performance financière et des flux de trésorerie pourraient être nécessaires pour l'exercice clos le 31 décembre 2010.

*Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie*

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie», l'état du résultat global, l'état de l'évolution des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la performance financière et des flux de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

*Opinion sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC aux 31 décembre 2011 et 2010, ainsi que de sa performance



financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 l) — États financiers comparatifs — Le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve lors d'un exercice précédent découlait d'une limitation de l'étendue des travaux et n'est pas résolu

Incidences possibles du problème sur l'exercice précédent seulement — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant les situations suivantes :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation selon la méthode indirecte.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une limitation de l'étendue des travaux.**
- **Le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu.**
- **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers.**
- **Un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. La forme de cet exemple de rapport est la même que dans l'exemple de rapport 7 j) du présent guide.

7 m) — Chiffres correspondants — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée, comportent une anomalie significative.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement.**
  - **L'auditeur a décidé d'ajouter un paragraphe d'observations renvoyant aux informations qui donnent le détail du retraitement des chiffres correspondants.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe A6 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque les états financiers de la période précédente comportent une anomalie, qu'ils n'ont pas été modifiés et que l'auditeur n'a pas délivré un nouveau rapport, mais que les chiffres correspondants ont été adéquatement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période considérée, le rapport de l'auditeur peut comprendre un paragraphe d'observations décrivant les circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations qui donnent le détail de la situation dans les états financiers.
2. Selon la NCA 710, même si l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, il n'est pas tenu d'expliquer dans son rapport que les ajustements apportés aux chiffres correspondants ont été audités. Toutefois, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'inclure une déclaration libellée comme suit : « Nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X des états financiers, qui ont été effectués pour retraiter les informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements

sont appropriés et ont été correctement effectués.» Une telle déclaration peut être ajoutée dans un nouveau paragraphe (pouvant s'intituler «Informations comparatives retraitées») reprenant le contenu du paragraphe d'observation et remplaçant celui-ci, ou dans un paragraphe sur d'autres points. Le libellé de cette déclaration concorde avec celui de l'exemple énoncé au paragraphe A11 de la NCA 710. Le présent exemple ne comprend pas une telle déclaration.

3. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations pour signaler aux lecteurs que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *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 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

#### Observations

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que certaines informations comparatives de l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été retraitées.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 n) — Chiffres correspondants — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent  
— Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée par le prédécesseur, comportent une anomalie significative.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial - Soldes d'ouverture*.**
  - **L'auditeur a décidé d'ajouter un paragraphe d'observations renvoyant aux informations qui donnent le détail du retraitement des chiffres correspondants. L'auditeur a également décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport d'audit du prédécesseur sur les chiffres correspondants. Les deux paragraphes étant interreliés, l'auditeur a décidé de les combiner en un seul intitulé «Informations comparatives retraitées».**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 13 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.

2. Le paragraphe A6 de la NCA 710 indique que lorsque les états financiers de la période précédente comportent une anomalie, qu'ils n'ont pas été modifiés et que l'auditeur n'a pas délivré un nouveau rapport, mais que les chiffres correspondants ont été adéquatement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période considérée, le rapport de l'auditeur peut comprendre un paragraphe d'observations décrivant les circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations qui donnent le détail de la situation dans les états financiers.
3. Même si, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, il n'est pas tenu par la NCA 710 d'expliquer dans son rapport que les ajustements apportés aux chiffres correspondants ont été audités. Toutefois, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'inclure une déclaration libellée comme suit : « Nous avons audité les ajustements décrits dans la note X des états financiers, qui ont été effectués pour retraiter les informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. » Une telle déclaration peut être ajoutée dans le paragraphe intitulé « Informations comparatives retraitées ». Le libellé de la déclaration concorde avec celui de l'exemple énoncé au paragraphe A11 de la NCA 710. Le présent exemple ne comprend pas une telle déclaration.
4. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations pour signaler aux lecteurs que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables

canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *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 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

#### *Informations comparatives retraitées*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que certaines informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été retraitées. Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 (avant le retraitement des informations comparatives) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée en date du 31 mars 2011.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



7 o) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent —  
Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
- **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée, comportent une anomalie significative.**
- **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
- **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
- **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers de l'exercice précédent était, à juste titre, une opinion non modifiée. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers retraités est également une opinion non modifiée. En pareil cas, la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, n'oblige pas l'auditeur à faire, dans son rapport, quelque mention particulière que ce soit à ce sujet. L'auditeur délivre alors un rapport comportant une opinion non modifiée.
2. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, pour indiquer aux lecteurs que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées, l'auditeur peut ajouter un paragraphe d'observations libellé comme suit : « Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que certaines informations comparatives pour [la période close] ont été retraitées. » Un tel libellé concorde avec celui qui est utilisé dans d'autres exemples de rapports du présent guide (voir, entre autres, l'exemple de rapport 7 m)).

7 p) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent  
— Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée, comportent une anomalie significative.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **Un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial - Soldes d'ouverture*.**
  - **L'auditeur a reçu pour mission de faire rapport sur le caractère approprié du retraitement. Par conséquent, l'auditeur a ajouté des explications supplémentaires dans le paragraphe d'observations pour indiquer qu'il a audité les ajustements effectués pour retraiter les états financiers comparatifs et a intitulé ce paragraphe «Informations comparatives retraitées».**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,

- b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,
- c) la date du rapport,
- sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.
2. Le paragraphe 18 de la NCA 710 indique que si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative ayant une incidence sur les états financiers de la période précédente sur lesquels le prédécesseur avait exprimé une opinion non modifiée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, les responsables de la gouvernance, et demander que le prédécesseur en soit informé.
  3. Le paragraphe A11 de la NCA 710 indique qu'il se peut que le prédécesseur ne soit pas en mesure ou refuse de délivrer un nouveau rapport de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut indiquer que le prédécesseur a fait rapport sur les états financiers de la période précédente avant leur modification. En outre, si l'auditeur a pour mission d'auditer le caractère approprié de la modification et qu'il obtient des éléments probants suffisants et appropriés pour le convaincre du caractère approprié de la modification, le rapport de l'auditeur peut également inclure un paragraphe sur d'autres points faisant état de ce fait.
  4. Comme il est expliqué au paragraphe 2 de l'exemple 7 o), l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire de signaler aux lecteurs, au moyen d'un paragraphe d'observations, que les informations comparatives continues dans les états financiers ont été retraitées. Cela n'a pas été fait dans le présent exemple parce que le paragraphe sur les informations comparatives retraitées attire l'attention des lecteurs sur le retraitement de ces informations et renvoie à la note des états financiers contenant des explications sur le retraitement.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

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 2011, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *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 2011, 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 (IFRS).

### *Informations comparatives retraitées*

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 (avant le retraitement des informations comparatives décrites à la note X des états financiers) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée en date du 31 mars 2011.

Dans le cadre de notre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour retraiter les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent,

nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 pris dans leur ensemble.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 q) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent  
— Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2013 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
  - **Les informations comparatives (c'est-à-dire de l'exercice clos le 31 décembre 2012) ont été retraitées rétrospectivement pour refléter un changement de méthode comptable. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Un état de la situation financière d'ouverture (c'est-à-dire au 1<sup>er</sup> janvier 2012) est inclus dans les états financiers, car le retraitement rétrospectif a une incidence significative sur les informations contenues dans l'état de la situation financière à l'ouverture de la période précédente. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent (et des exercices antérieurs) ont été audités par un prédécesseur.**
  - **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré. Par conséquent, un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
  - **Ni l'auditeur successeur, ni le prédécesseur n'avaient pour mission d'exprimer une opinion d'audit sur les informations retraitées. L'auditeur successeur avait pour mission de faire rapport sur le caractère approprié du retraitement. Par conséquent, l'auditeur successeur a ajouté des explications supplémentaires dans le paragraphe sur d'autres points pour indiquer qu'il a audité les ajustements effectués pour retraiter les états financiers comparatifs et a intitulé ce paragraphe «Informations comparatives retraitées».**
  - **L'auditeur successeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;

- b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
- c) la date du rapport,  
sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

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 2013, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### 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 2013, 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 (IFRS).

#### Informations comparatives retraitées

L'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 2012 est établi à partir de l'état de la situation financière au 31 décembre 2011 (non présenté ici). Les états financiers de la société ABC pour les exercices clos les 31 décembre 2012 et 2011 (avant le retraitement décrit à la note X des états financiers) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée en date des [dates] respectivement.

Dans le cadre de notre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2013, nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour retraiter les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2012, et pour établir l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 2012. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société ABC pour les exercices clos les 31 décembre 2012 et 2011 ou de l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 2012, ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2012 et 2011 ou l'état de la situation financière au 1<sup>er</sup> janvier 2012 pris dans leur ensemble.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]



7 r) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion d'audit non modifiée lors de l'exercice précédent — Le prédécesseur qui a audité les états financiers de l'exercice précédent fait rapport sur les informations comparatives

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2013 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les informations comparatives (c'est-à-dire de l'exercice clos le 31 décembre 2012) ont été retraitées rétrospectivement pour refléter un changement de méthode comptable. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
- **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
- **Un état de la situation financière d'ouverture (c'est-à-dire au 1<sup>er</sup> janvier 2012) est inclus dans les états financiers, car le retraitement rétrospectif a une incidence significative sur les informations contenues dans l'état de la situation financière à l'ouverture de la période précédente. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
- **Les états financiers de l'exercice précédent (et des exercices antérieurs) ont été audités par un prédécesseur.**
- **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'autorité en valeurs mobilières exige une opinion d'audit à l'égard de toutes les périodes présentées.**
- **Le prédécesseur a pour mission d'auditer les informations comparatives contenues dans les états financiers ainsi que le résumé connexe des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (c'est-à-dire pour l'exercice clos le 31 décembre 2012 et au 1<sup>er</sup> janvier 2012). Le prédécesseur a décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points au rapport du prédécesseur expliquant que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2013, autres que les informations comparatives, ont été audités par un autre auditeur.**
- **L'auditeur successeur a pour mission de faire rapport uniquement sur les informations de la période considérée contenues dans les états financiers (c'est-à-dire pour l'exercice clos le 31 décembre 2013).**
- **L'auditeur successeur a décidé d'ajouter un paragraphe sur d'autres points qui mentionne le rapport du prédécesseur sur les informations comparatives et a intitulé ce paragraphe «Informations comparatives retraitées».**
- **Les audits ont été réalisés conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport,sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.

### **Rapport de l'auditeur successeur**

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

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 2013, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *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 2013, 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 (IFRS).

#### *Informations comparatives retraitées*

Les informations comparatives ci-jointes de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière aux 31 décembre 2012 et 1<sup>er</sup> janvier 2012, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X qui explique que certaines informations ont été retraitées, ont été auditées par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée en date du [date].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

#### **Rapport du prédécesseur**

##### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des informations comparatives ci-jointes de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2012 et au 1<sup>er</sup> janvier 2012, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X qui explique que certaines informations comparatives ont été retraitées.

#### *Responsabilité de la direction pour les états financiers*

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les informations comparatives contenues dans les états financiers ci-joints, 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *Opinion*

À notre avis, les informations comparatives de ces états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2012 et au 1<sup>er</sup> janvier 2012, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2012, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

### *Autres points*

Les informations ci-jointes de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 2013, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie de la société pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, ont été auditées par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée en date du [date].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 s) — Chiffres correspondants — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion avec réserve lors de l'exercice précédent — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
- **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve parce que l'entité n'avait pas amorti les immobilisations corporelles, comme l'exigent les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité a décidé d'amortir les immobilisations corporelles, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, de façon rétrospective.**
- **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
- **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies dans une note complémentaire.**
- **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers de l'exercice précédent était, à juste titre, une opinion modifiée. L'auditeur n'est pas tenu de mentionner dans son rapport sur les états financiers de l'exercice considéré que les informations comparatives ont été retraitées. Le paragraphe A3 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée est résolu et a fait l'objet d'un traitement approprié ou d'informations adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'est pas nécessaire de mentionner la modification antérieure dans l'opinion de l'auditeur pour la période considérée. Par conséquent, l'auditeur délivre un rapport comportant une opinion non modifiée.
2. Selon la NCA 710, même si l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, il n'est pas tenu d'expliquer dans son rapport que les ajustements

apportés aux chiffres correspondants ont été audités. Toutefois, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'inclure une déclaration libellée comme suit : «Nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X des états financiers, qui ont été effectués pour retraiter les informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués.» Une telle déclaration peut être ajoutée dans un nouveau paragraphe (pouvant s'intituler «Informations comparatives retraitées»). Le libellé de cette déclaration concorde avec celui de l'exemple énoncé au paragraphe A11 de la NCA 710. Le présent exemple ne comprend pas une telle déclaration.

3. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, pour signaler aux lecteurs que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées, l'auditeur peut ajouter un paragraphe d'observations libellé comme suit : «Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui explique que certaines informations comparatives pour [la période close] ont été retraitées.» Un tel libellé concorde avec celui qui est utilisé dans d'autres exemples de rapport du présent guide (voir, entre autres, l'exemple de rapport 7 m)).

7 t) — Chiffres correspondants — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion avec réserve lors de l'exercice précédent — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
  - **Le rapport du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve parce que l'entité n'avait pas amorti les immobilisations corporelles, comme l'exigent les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité a décidé d'amortir les immobilisations corporelles, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, de façon rétrospective.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial - Soldes d'ouverture*.**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 13 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
  - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;
  - c) la date du rapport.
2. L'opinion du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent était, à juste titre, une opinion modifiée. L'auditeur n'est pas tenu de mentionner dans son rapport sur les états financiers de l'exercice considéré que les informations comparatives ont été retraitées. Le paragraphe A3 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la

période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée est résolu et a fait l'objet d'un traitement approprié ou d'informations adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'est pas nécessaire de mentionner la modification antérieure dans l'opinion de l'auditeur pour la période considérée. En outre, l'auditeur peut décider d'ajouter un paragraphe sur d'autres points mentionnant le rapport d'audit du prédécesseur sur les chiffres correspondants.

3. Même si, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, l'auditeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, il n'est pas tenu, par la NCA 710, d'expliquer dans son rapport que les ajustements apportés aux chiffres correspondants ont été audités. Toutefois, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'inclure une déclaration libellée comme suit : «Nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X des états financiers, qui ont été effectués pour retraiter les informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués.» Une telle déclaration peut être ajoutée dans un nouveau paragraphe (pouvant s'intituler «Informations comparatives retraitées»), ou dans le paragraphe sur d'autres points, dans lequel il est fait mention du prédécesseur, s'il y a lieu. Le libellé de cette déclaration concorde avec celui de l'exemple énoncé au paragraphe A11 de la NCA 710.
4. Comme il est expliqué au paragraphe 2 de l'exemple de rapport 7 s), l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'informer les lecteurs, au moyen d'un paragraphe d'observations, que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées (voir, entre autres, l'exemple de rapport 7 n)).



7 u) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion avec réserve lors de l'exercice précédent — Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
  - **L'auditeur pour l'exercice considéré est le même que pour l'exercice précédent.**
  - **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve parce que l'entité n'avait pas amorti les immobilisations corporelles comme l'exigent les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité a décidé d'amortir les immobilisations corporelles, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, de façon rétrospective.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement.**
  - **L'opinion de l'auditeur, exprimée dans le cadre de l'audit de la période considérée, sur les états financiers de l'exercice précédent (une opinion non modifiée) diffère de l'opinion qu'il a exprimée antérieurement (une opinion avec réserve). Par conséquent, un paragraphe sur d'autres points est exigé pour mentionner le fait que l'opinion de l'auditeur sur les états financiers de l'exercice précédent diffère de celle qu'il a exprimée antérieurement. L'auditeur a également décidé d'ajouter un paragraphe d'observations renvoyant à la note des états financiers expliquant que les informations financières comparatives ont été retraitées. Les deux paragraphes étant interreliés, l'auditeur a décidé de les combiner en un seul paragraphe intitulé «Informations comparatives retraitées».**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 16 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque l'auditeur fait rapport sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, et que son opinion sur ces états financiers diffère de celle exprimée antérieurement, il doit en indiquer les principales raisons dans un paragraphe sur d'autres points, conformément à la NCA 706.

2. La NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, exige que l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations dans son rapport s'il considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. En pareil cas, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations libellé comme suit pour signaler aux lecteurs que les informations comparatives ont été retraitées : « Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que certaines informations comparatives pour [la période close] ont été retraitées. » Un tel libellé concorde avec celui qui est utilisé dans d'autres exemples de rapports du présent guide (voir, entre autres, l'exemple de rapport 7 n)).

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans aux 31 décembre 2011 et 2010, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions 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, que celles-ci résultent 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 dans le cadre de nos audits sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC aux 31 décembre 2011 et 2010, ainsi que de ses résultats d'exploitation et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

#### *Informations comparatives retraitées*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que certaines informations comparatives pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 ont été retraitées afin de comptabiliser l'amortissement qui n'avait pas été comptabilisé antérieurement.

Dans notre rapport daté du 20 mars 2011, nous avons exprimé une opinion avec réserve sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 parce que la société ABC n'avait pas amorti les immobilisations corporelles comme l'exigent les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Par conséquent, l'opinion que nous avons exprimée dans ce rapport sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 est différente de celle que nous exprimons sur ces états financiers dans le présent rapport en raison du retraitement des informations comparatives.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 v) — États financiers comparatifs — États financiers contenant des informations comparatives retraitées

Expression d'une opinion avec réserve lors de l'exercice précédent — Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
  - **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
  - **Les états financiers de l'exercice précédent ont été audités par un prédécesseur.**
  - **Le rapport d'audit du prédécesseur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve parce que l'entité n'avait pas amorti les immobilisations corporelles, comme l'exigent les Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. L'entité a décidé d'amortir les immobilisations corporelles, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, de façon rétrospective.**
  - **Les états financiers publiés pour l'exercice précédent n'ont pas été modifiés (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas été retraités et publiés de nouveau).**
  - **Les informations comparatives ont été retraitées dans les états financiers de l'exercice considéré. Des explications sur le retraitement sont fournies par voie de note.**
  - **Le rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent n'a pas été publié de nouveau avec les états financiers de l'exercice considéré.**
  - **Un paragraphe sur d'autres points faisant mention du rapport du prédécesseur sur les états financiers de l'exercice précédent est exigé.**
  - **L'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été retraités correctement, comme l'exige le paragraphe 6 de la NCA 510, *Audit initial - Soldes d'ouverture*.**
  - **L'auditeur a reçu pour mission de faire rapport sur le caractère approprié du retraitement. Par conséquent, l'auditeur a ajouté des explications supplémentaires dans le paragraphe d'observations pour indiquer qu'il a audité les ajustements effectués pour retraiter les états financiers comparatifs et a intitulé ce paragraphe «Informations comparatives retraitées».**
  - **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**
- (Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 17 de la NCA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
  - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,

- b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,
- c) la date du rapport,
- sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.
2. Le paragraphe A11 de la NCA 710 indique qu'il se peut que le prédécesseur ne soit pas en mesure ou refuse de délivrer un nouveau rapport de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut indiquer que le prédécesseur a fait rapport sur les états financiers de la période précédente avant leur modification. En outre, si l'auditeur a pour mission d'auditer le caractère approprié de la modification et qu'il obtient des éléments probants suffisants et appropriés pour le convaincre du caractère approprié de la modification, le rapport de l'auditeur peut également inclure un paragraphe sur d'autres points faisant état de ce fait.
  3. Extrait du rapport d'audit du prédécesseur sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 :  
*Fondement de l'opinion avec réserve*  
Comme l'explique la note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé. Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx \$, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx \$, et les bénéfices non répartis devraient être diminués de xxx \$.
  4. Comme il est expliqué au paragraphe 2 de l'exemple de rapport 7 u), l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire de signaler aux lecteurs, au moyen d'un paragraphe d'observations, que les informations comparatives contenues dans les états financiers ont été retraitées. Cela n'a pas été fait dans le présent exemple parce que les informations qui seraient fournies dans un tel paragraphe sont déjà fournies dans le paragraphe intitulé «Informations comparatives retraitées». Un paragraphe d'observations distinct aurait peu d'utilité.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011, et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

### *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 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

### *Informations comparatives retraitées*

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010 (avant le retraitement des informations comparatives décrit dans la note X des états financiers) ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états, en date du 31 mars 2011, une opinion avec réserve parce qu'aucun amortissement n'avait été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

Dans le cadre de notre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, nous avons également audité les ajustements décrits dans la note X qui ont été effectués pour retraiter les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, ni de mettre en œuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2010 pris dans leur ensemble.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

7 w) — Chiffres correspondants — États financiers publiés de nouveau  
Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur pour l'exercice est le même que pour l'exercice précédent.**
- **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée, comportent une anomalie significative.**
- **L'auditeur a pris connaissance de ce fait après la date de publication des états financiers, fait qui, s'il avait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier son rapport.**
- **La direction a modifié les états financiers et les a publiés de nouveau, y ayant ajouté une note intitulée «États financiers modifiés», qui décrit la raison de la modification des états financiers antérieurement publiés, et l'auditeur a délivré un rapport modifié.**
- **Le rapport d'audit modifié comportait une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée.**
- **Un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points est exigée pour faire référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent délivré par l'auditeur.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Selon le paragraphe 12 de la NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, il est permis à l'auditeur de limiter également à cette modification la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs requises au sous-alinéa 11 b)i) de la NCA 560 :

Dans ce cas, l'auditeur doit :

- a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers;
- b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs



ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

2. Dans le présent exemple, il a été supposé que les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification.
3. Le paragraphe 14 de la NCA 560 indique que si l'auditeur prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :
  - a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
  - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
  - c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
4. Le paragraphe 15 de la NCA 560 indique que si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
  - a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
  - b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation;
  - c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
    - i) étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 de la NCA 560 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés,
    - ii) délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés;
  - d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.
5. Le paragraphe 16 de la NCA 560 impose à l'auditeur d'inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.
6. Le paragraphe A12 de la NCA 560 indique que lorsque, dans les circonstances décrites à l'alinéa 12 a), l'auditeur modifie son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée des états financiers, la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, avant qu'ils ne soient modifiés par la direction, demeure inchangée, car cette date indique au

lecteur quand les travaux d'audit sur ces états financiers ont été achevés. Toutefois, une deuxième date est ajoutée dans le rapport de l'auditeur afin d'informer les utilisateurs que les procédures mises en œuvre par l'auditeur après cette date ne visaient que la modification postérieure des états financiers.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 2011 et les états des résultats, des bénéfices non répartis et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

*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 2011, ainsi que des résultats de son exploitation et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes comptables canadiennes pour les entreprises à capital fermé.

*États financiers modifiés*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 ont été modifiés par rapport à ceux sur lesquels nous avons initialement fait rapport le 20 mars 2012.

[Signature de l'auditeur]

Le 20 mars 2012, mais le 15 avril 2012 pour ce qui concerne la note X

[Adresse de l'auditeur]

7 x) — États financiers comparatifs — États financiers publiés de nouveau  
Même auditeur que pour l'exercice précédent

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 sont établis conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport pour chacun des exercices pour lesquels des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée.**
- **L'auditeur pour l'exercice est le même que pour l'exercice précédent.**
- **L'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que les états financiers de l'exercice précédent, sur lesquels une opinion non modifiée a antérieurement été exprimée, comportent une anomalie significative.**
- **L'auditeur a pris connaissance de ce fait après la date de publication des états financiers, fait qui, s'il avait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci.**
- **La direction a modifié les états financiers et les a publiés de nouveau, les désignant comme étant les «états financiers modifiés», et l'auditeur a délivré un rapport modifié.**
- **Un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points est exigé, pour faire référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent délivré par l'auditeur.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Selon le paragraphe 12 de la NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification, il est permis à l'auditeur de limiter également à cette modification la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs requises au sous-alinéa 11 b)i) de la NCA 560. Dans ce cas, l'auditeur doit :
  - a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers;
  - b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en œuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.

2. Dans le présent exemple, il a été supposé que les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière interdisent à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification, et aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter leur approbation à cette modification.
3. Le paragraphe 14 de la NCA 560 indique que si l'auditeur prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :
  - a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
  - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
  - c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
4. Le paragraphe 15 de la NCA 560 indique que, si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
  - a) mettre en œuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
  - b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation;
  - c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
    - i) étendre la mise en œuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 de la NCA 560 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés, et
    - ii) délivrer son nouveau rapport sur les états financiers modifiés;
  - d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.
5. Le paragraphe 16 de la NCA 560 impose à l'auditeur d'inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.

#### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière aux 31 décembre 2011 et 2010, et les états du résultat global, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie

pour les exercices clos à ces dates, 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

#### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions 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, que celles-ci résultent 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 d'audit.

#### *Opinion*

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC aux 31 décembre 2011 et 2010, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

*États financiers modifiés*

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui explique que les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 ont été modifiés par rapport à ceux sur lesquels nous avons initialement fait rapport le 20 mars 2012.

[Signature de l'auditeur]

Le 15 avril 2012

[Adresse de l'auditeur]

## CORRECTION DES ÉTATS FINANCIERS SELON LE PARAGRAPHE .31 DU CHAPITRE SP 2120

### 8 — Chiffres correspondants

**Expression d'une opinion avec réserve en raison d'une correction apportée aux états financiers selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120 – Incidences du problème sur la comparabilité de l'exercice considéré et de l'exercice précédent – Même auditeur que pour l'exercice précédent**

**Rapport illustrant la situation suivante :**

- **Les états financiers des exercices clos les 31 mars 2011 et 2012 sont préparés conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.**
- **L'auditeur est tenu de faire rapport uniquement sur les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'auditeur est le même pour l'exercice considéré que pour l'exercice précédent.**
- **Le rapport de l'auditeur pour l'exercice précédent, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve découlant d'une dérogation au référentiel d'information financière en raison de la non-comptabilisation d'un passif significatif au 31 mars 2011.**
- **La dérogation au référentiel d'information financière a été corrigée conformément au paragraphe .31 du chapitre SP 2120 du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* par la comptabilisation d'une charge et d'un passif dans les états financiers de l'exercice considéré.**
- **L'entité a décidé d'inclure dans les états financiers de 2012 une note explicative sur la question.**
- **L'audit est réalisé conformément aux Normes canadiennes d'audit.**

**(Veuillez lire l'introduction qui précède les exemples de rapports.)**

1. Le paragraphe 11 de la NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, indique que lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée.
2. Selon l'alinéa 11 b) de la NCA 710, si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée ne sont pas significatives, l'auditeur doit expliquer, dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.
3. Du fait que les informations comparatives des états financiers 2011 comportent toujours une anomalie significative, le problème n'est pas résolu aux fins de l'application du paragraphe 11 de la NCA 710, même si, aux fins de la présentation des états financiers de 2012,



l'entité a correctement comptabilisé l'erreur dans les chiffres de l'exercice considéré selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120. Par conséquent, l'auditeur appliquera l'alinéa 11 b) de la NCA 710 et exprimera une opinion modifiée, car, même si l'erreur a été corrigée, elle a des incidences sur la comparabilité des chiffres de l'exercice considéré et des chiffres correspondants.

4. Le présent exemple de rapport peut être mis en parallèle avec le rapport de l'auditeur établi selon l'approche des états financiers comparatifs. Selon cette approche, l'opinion exprimée par l'auditeur sur les chiffres de l'exercice considéré contenus dans les états financiers de 2012 sera une opinion non modifiée, étant donné que l'entité a comptabilisé correctement l'erreur selon le paragraphe .31 du chapitre SP 2120. En outre, le rapport délivré par l'auditeur sur les informations comparatives présentées dans les états financiers de 2012 comportera une opinion avec réserve en raison de la dérogation significative aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public que comportent les états financiers.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de l'organisme public ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 mars 2012, les états des résultats, de la variation de la dette nette et 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 fidèle de ces états financiers conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent 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, que celles-ci résultent 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 d'audit avec réserve.

#### *Fondement de l'opinion avec réserve*

Comme l'explique la note X des états financiers, l'organisme public ABC a omis de comptabiliser un élément de passif de xxx \$ relativement au programme XYZ au 31 mars 2011, ce qui constitue une dérogation aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public. Il aurait fallu augmenter les charges de programmes et diminuer les résultats des activités de xxx \$ pour l'exercice clos le 31 mars 2011, et augmenter les charges à payer et la dette nette de xxx \$ au 31 mars 2011. Cela nous a conduits à exprimer une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de cet exercice.

Conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public, l'organisme public ABC a corrigé l'erreur dans les chiffres de l'exercice considéré plutôt que de corriger les informations comparatives. Nous exprimons une opinion modifiée sur les états financiers de l'exercice considéré en raison des incidences de cette situation sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des informations comparatives.

#### *Opinion avec réserve*

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » sur l'information comparative, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de l'organisme public ABC au 31 mars 2012, ainsi que des résultats de ses activités, de la variation de sa dette nette et de ses flux de trésorerie pour l'exercice terminé le 31 mars 2012, conformément aux Normes comptables canadiennes pour le secteur public.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

## RÉSUMÉ DES MODIFICATIONS APPORTÉES AU GUIDE

La présente section du guide résume les ajouts et les modifications par rapport au numéro antérieur.

Principaux changements par rapport au 11<sup>e</sup> numéro (janvier 2014).

- L'introduction a été mise à jour en ce qui concerne les changements apportés aux normes comptables.
- La dernière phrase du paragraphe 4 de la question 1 i) a été supprimée.
- La question 1 j) a été ajoutée.
- L'exemple de rapport 8 a été ajouté.

**GROUPE DE TRAVAIL SUR L'INCIDENCE DES NCA  
SUR LES RAPPORTS D'AUDIT****Membres**

Gord Briggs

Julie Corden

Sophie Gaudreault

Claudia Leonardi

Dave Rasmussen

Gregg Ruthman

Jean-François Trépanier

**Organisation**

Ernst &amp; Young LLP

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

PricewaterhouseCoopers LLP

KPMG LLP

BDO Canada LLP

Bureau du vérificateur général  
du Canada

Raymond Chabot Grant Thornton LLP

**Observateur**

Mark Pinch

Commission des valeurs mobilières  
de l'Ontario**Permanent**

Eric R. Turner

CPA Canada