
Passage aux IFRS et certification

Numéro 8 – Septembre 2011

ICCA

Le présent guide de l'ICCA a été élaboré par le Groupe de travail sur le passage aux IFRS et la certification, et reflète les points de vue de ce groupe. Le Groupe de travail ne s'est pas penché sur l'applicabilité des dispositions du guide en dehors du contexte du passage aux IFRS.

L'auditeur doit éviter d'appliquer par analogie les dispositions du présent guide à d'autres situations. On s'attend à ce qu'il exerce son jugement professionnel pour déterminer si ces dispositions sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances de la mission de certification qu'il réalise. Ce guide n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC)*.

* Il est à noter qu'en français, l'adoption des Normes internationales d'audit (ISA) à titre de Normes canadiennes d'audit (NCA) a entraîné un certain nombre de changements terminologiques au Canada, notamment le remplacement des termes «vérification» et «vérificateur» par les termes «audit» et «auditeur». Ces termes seront utilisés de façon concurrente au cours de la période de transition. Dans le présent document, le terme «audit» et ses dérivés ont été utilisés.

Introduction

Passage aux IFRS

Les Normes internationales d'information financière (IFRS) remplacent, pour de nombreuses entités, les anciens principes comptables généralement reconnus du Canada (PCGR canadiens prébasculément*) contenus dans la Partie V du *Manuel de l'ICCA - Comptabilité*; elles s'appliquent aux états financiers intermédiaires et annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 (date de basculement). Certaines entités pourront toutefois choisir d'appliquer les IFRS avant cette date. Dans tous les cas, le passage d'une entité des PCGR canadiens prébasculément aux IFRS a des répercussions importantes sur le travail de ses auditeurs.

Objet du guide

Compte tenu de la complexité inhérente au passage aux IFRS et au calendrier y afférent, l'adoption des IFRS pose de nouveaux défis aux dirigeants et aux auditeurs. Le présent guide fournit aux auditeurs des indications concernant les questions d'audit et de certification importantes découlant du passage de leurs clients des PCGR canadiens actuels aux IFRS. Le guide s'adresse uniquement aux experts-comptables qui sont auditeurs d'entités adoptant les IFRS.

Le lecteur est par ailleurs invité à se reporter au guide de l'ICCA «[Incidence sur les rapports des nouvelles normes d'audit et de comptabilité](#)» qui contient des indications sur la forme et le contenu des rapports d'audit.

Contenu du guide

Le présent guide est mis à jour périodiquement, à mesure que de nouvelles questions liées au passage aux IFRS sont soulevées. La date de parution de chaque numéro est indiquée dans le haut de la page d'introduction. La nature et l'étendue des ajouts par rapport au numéro précédent sont mises en relief.

Chaque numéro est présenté sous la forme de questions et réponses, formulées de façon concise et accessible. Le guide vise à fournir un éclairage et à stimuler les discussions sur des sujets importants; il ne prétend pas traiter de tous les problèmes potentiels. Les commentaires qui accompagnent les questions visent à aider les auditeurs à comprendre et à appliquer les exigences et les modalités d'application publiées par le CNVC.

Renseignements supplémentaires

Permanent : Chi Ho Ng, CA
Courriel : chiho.ng@cica.ca
Téléphone : 416-204-3443
Télécopieur : 416-204-3408

* Les PCGR canadiens prébasculément s'entendent des PCGR en vigueur avant l'adoption des IFRS. Au moment de leur entrée en vigueur, les IFRS deviennent les PCGR canadiens pour les entreprises ayant une obligation d'information du public, au sens de la définition donnée par le Conseil des normes comptables (CNC), et pour les organismes publics spécifiés par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP).

SOMMAIRE

Scénario	1
Calendrier	2
1. Choix de méthodes comptables conformes aux IFRS.....	3
2. Application d'une méthode comptable IFRS particulière choisie par la direction	4
3. État de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne	9
4. Examen des états financiers intermédiaires.....	14
5. Assistance fournie par l'auditeur aux placeurs.....	29
6. Réalisation de travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS	33
7. Normes d'audit applicables à l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS	40
8. Changement d'auditeur	41
9. Communication d'informations en IFRS.....	54
Résumé des modifications apportées au guide	58
Groupe de travail sur le passage aux IFRS et la certification	59

SCÉNARIO

Sauf indication contraire, les questions et réponses qui suivent reposent sur le scénario suivant :

L'entité

L'exercice de l'entité prend fin le 31 décembre. L'entité appliquera les IFRS pour la première fois en 2011 et appliquera en conséquence l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*. Elle établira ses états financiers selon les PCGR canadiens prébasculément jusqu'en 2010. La date de transition¹ de l'entité aux IFRS est le 1^{er} janvier 2010, et sa date de basculement, le 1^{er} janvier 2011².

L'auditeur

L'auditeur est en relation continue avec l'entité. Ainsi, il a audité les états financiers de l'entité jusqu'ici, et réalisera l'audit de ses états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011.

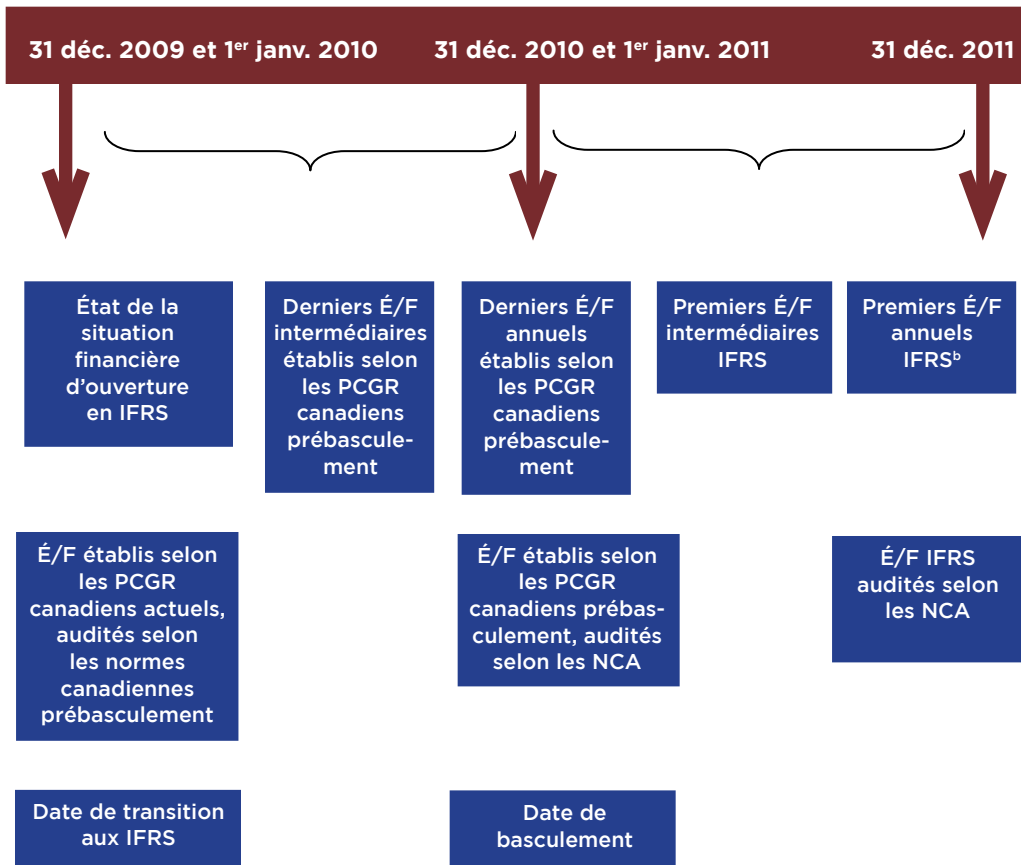
Le contexte d'audit

Le CNVC procède à l'adoption des Normes internationales d'audit (normes ISA), publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Après l'adoption des normes ISA pour inclusion dans le *Manuel de l'ICCA – Certification*, les chapitres du *Manuel* ayant trait à l'audit d'états financiers deviendront les Normes canadiennes d'audit (NCA) et constitueront les Normes d'audit généralement reconnues (NAGR) du Canada. Les NCA s'appliqueront aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Sauf indication contraire, le présent numéro traite des responsabilités de l'auditeur avant la date d'entrée en vigueur des NCA.

¹ La date de transition aux IFRS est définie dans l'IFRS 1 comme étant «le début de la première période pour laquelle une entité présente des informations comparatives complètes selon les IFRS dans ses premiers états financiers IFRS».

² La date de basculement est la date à laquelle les IFRS remplaceront les PCGR canadiens prébasculément. Les entreprises ayant une obligation d'information du public seront tenues d'appliquer les IFRS pour les états financiers intermédiaires et annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

Calendrier^a



^a Dans le présent tableau, É/F signifie «états financiers».

^b Les premiers É/F IFRS sont définis dans l'IFRS 1 comme étant les «premiers états financiers annuels dans lesquels une entité adopte les Normes internationales d'information financière (IFRS), par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS».

1. CHOIX DE MÉTHODES COMPTABLES CONFORMES AUX IFRS

1 *Quels éléments doit prendre en considération l'auditeur lorsqu'on lui demande des conseils concernant le choix de méthodes comptables conformes aux IFRS³?*

- 1 La fourniture par l'auditeur de conseils généraux à la direction de l'entité quant au choix des méthodes comptables IFRS que celle-ci appliquera peut contribuer à améliorer l'information financière. De tels conseils ne représentent normalement pas une menace pour l'indépendance de l'auditeur. Par exemple, il serait approprié pour celui-ci de donner de l'information sur les normes qui présentent un intérêt particulier pour l'entité, notamment en ce qui concerne :
 - a) les différences entre les PCGR canadiens prébasculément et les IFRS;
 - b) les choix de méthodes comptables prévus dans les IFRS;
 - c) l'analyse générale des différentes méthodes comptables permises dans les IFRS.

- 2 L'auditeur doit toutefois veiller à ne pas accepter de fournir des types de services liés au passage aux IFRS qui porteraient atteinte à son indépendance. Les règles ou codes de déontologie applicables à l'exercice de l'expertise comptable précisent les divers services interdits et ceux qui constituent une menace pour l'indépendance et qui nécessitent la mise en place de sauvegardes. Un principe fondamental à suivre dans la décision d'accepter ou non de fournir à l'entité un service en plus de l'audit de ses états financiers consiste à s'assurer que le travail de l'auditeur ne crée pas de risque d'autocontrôle constituant une menace à son indépendance. L'auditeur ne doit pas se placer dans une situation où il joue le rôle de la direction ou encore où il audite les résultats de ses propres décisions et travaux. Par exemple, il ne peut décider quelles méthodes comptables la direction doit adopter selon les IFRS. Par contre, comme il a été indiqué, il peut donner des conseils d'ordre général à la direction.

³ Le paragraphe 5 de l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, précise ce qui suit : «Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.»

2. APPLICATION D'UNE MÉTHODE COMPTABLE IFRS PARTICULIÈRE CHOISIE PAR LA DIRECTION

2A Quels éléments doit prendre en considération l'auditeur au moment de décider d'accepter ou non une mission consistant à fournir un rassurement quant à l'application d'une méthode comptable IFRS particulière que la direction a choisie à titre provisoire?

- 1 La direction peut demander à l'auditeur de la rassurer quant à la question de savoir si la façon dont elle applique une méthode comptable IFRS particulière qu'elle a provisoirement choisie est conforme aux exigences des IFRS. La conformité signifie que la direction a interprété correctement la norme pertinente et a appliqué de façon appropriée la méthode comptable particulière aux faits et circonstances en cause, conformément aux IFRS. Une telle demande peut être courante compte tenu de la connaissance des IFRS que possède l'auditeur, de sa connaissance de l'entité et de son expérience auprès de cette dernière.
- 2 Une mission qui vise à fournir un rassurement à la direction quant à la conformité, aux exigences des IFRS, de l'application d'une méthode comptable IFRS particulière ne constitue pas une mission de certification, puisqu'elle n'est pas effectuée dans le cadre d'une reddition de comptes entre la direction et un utilisateur. (À noter : lorsqu'une obligation de rendre compte existe, par exemple dans le cas où c'est le comité d'audit qui demande à l'auditeur un rassurement concernant la conformité, aux exigences des IFRS, de l'application d'une méthode comptable IFRS particulière choisie par la direction, il peut s'agir d'une mission de certification. Si l'auditeur a l'intention de fournir une assurance, il suivra les exigences et les indications du chapitre 5025, «Normes relatives aux missions de certification». Les questions de la quatrième partie portent sur certains points à considérer relativement à l'expression d'une assurance à l'égard d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS.)
- 3 Il incombe à la direction d'interpréter les normes comptables, de choisir des méthodes comptables conformes aux IFRS et de les appliquer. Par conséquent, avant d'accepter une mission consistant à fournir un rassurement concernant l'application d'une méthode comptable IFRS particulière, l'auditeur détermine si le fait de fournir un tel rassurement équivaldrait pour lui à choisir ou appliquer les méthodes comptables IFRS de l'entité ou en donnerait l'apparence. À cet égard, voici certains facteurs que l'auditeur peut prendre en compte :
 - a) le niveau d'expertise de la direction relativement aux IFRS;
 - b) si la direction a arrêté et documenté les décisions et les choix pertinents nécessaires pour déterminer les méthodes comptables IFRS qu'elle appliquera;
 - c) si le processus suivi par la direction pour parvenir à ses décisions provisoires concernant les méthodes comptables IFRS semble être solide et adéquat;

- d) si la direction assume l'entière responsabilité des méthodes et des jugements en matière de comptabilité et d'information financière, y compris si elle reconnaît officiellement cette responsabilité.
- 4 De plus, avant d'accepter une mission visant à fournir un rassurement quant à la conformité, aux exigences des IFRS, de l'application d'une méthode comptable IFRS particulière, l'auditeur se demande si l'application de cette méthode sans tenir compte des autres posera des problèmes complexes du fait d'une incompatibilité probable entre certaines méthodes comptables.
- 5 Il est dans l'intérêt tant de l'auditeur que de l'entité que les conditions de la mission soient finalisées, de préférence par écrit et avant le début de la mission, afin de permettre d'éviter des malentendus concernant la mission.

2B L'auditeur a accepté une mission visant à rassurer la direction quant à la conformité, aux exigences des IFRS, de l'application d'une méthode comptable IFRS particulière qu'elle a choisie. Quels sont les éléments que l'auditeur doit prendre en compte au moment de communiquer les résultats de son travail à la direction?

- 6 L'auditeur qui a accepté une mission visant à fournir un rassurement quant à la conformité, aux exigences des IFRS, de l'application d'une méthode comptable IFRS particulière, exprime son point de vue sur l'élément considéré. Comme il est indiqué à la Question 2A, il ne s'agit pas d'une mission de certification.
- 7 Les moyens que l'auditeur utilise pour communiquer son point de vue peuvent varier sur le plan de la forme et du contenu. Afin d'éviter les malentendus, l'auditeur envisage de communiquer, verbalement ou par écrit, la nature et l'étendue de la mission, ainsi que les résultats de son travail. Par exemple, toutes les communications de l'auditeur comprendraient ce qui suit :
- a) une déclaration précisant que la direction de l'entité est responsable du choix, de l'interprétation et de l'application des méthodes comptables aux fins de la préparation et de la présentation des états financiers conformément aux IFRS;
 - b) une description :
 - i) des méthodes comptables IFRS retenues par l'entité,
 - ii) des exigences particulières pertinentes des IFRS (avec mention de la version, le cas échéant),
 - iii) de la compréhension qu'a l'auditeur des faits et circonstances ayant influé sur le choix par l'entité de ses méthodes comptables,
 - iv) des hypothèses posées par la direction pour l'interprétation de ces faits et circonstances (lorsqu'il y a lieu);
 - c) le point de vue de l'auditeur quant à la question de savoir si la façon dont l'entité applique la méthode comptable qu'elle a choisie est conforme aux exigences des IFRS;

- d) la date jusqu'à laquelle l'auditeur a pris en compte la méthode comptable IFRS choisie;
 - e) une déclaration précisant que l'analyse et le point de vue exprimés dans la communication pourraient changer du fait de toute différence dans les faits et circonstances ou dans les hypothèses présentés;
 - f) une déclaration précisant que les méthodes comptables choisies par l'entité pourraient devoir être ajustées ultérieurement afin de refléter l'incidence :
 - i) soit de l'évolution des obligations d'information financière découlant de la publication de normes ou d'interprétations nouvelles ou révisées par l'International Accounting Standards Board (IASB) après la date de la communication de l'auditeur,
 - ii) soit de la modification des activités de l'entité;
 - g) une déclaration précisant que, comme le point de vue exprimé se rapporte à une méthode comptable IFRS particulière qui n'a pas encore été appliquée dans le cadre de la préparation d'états financiers, l'auditeur réévaluera son point de vue au moment de prendre en compte cette méthode comptable dans le cadre d'un audit d'états financiers établis selon les IFRS;
 - h) une déclaration précisant que la mission ne constitue pas une mission de certification et que, par conséquent, l'auditeur n'exprime pas une opinion ni autre conclusion visant à fournir une assurance;
 - i) afin de réduire le risque que des utilisateurs non visés par la communication de l'auditeur ne s'appuient de façon induue sur celle-ci, une déclaration précisant que la communication est destinée à l'usage de la direction et qu'elle ne doit être utilisée à aucune autre fin par d'autres parties, sans autorisation préalable. Dans le cas d'une communication écrite, une déclaration supplémentaire précisant que la communication de l'auditeur ne doit pas être remise à d'autres parties sans son autorisation écrite préalable;
 - j) si la direction a l'intention de fournir au comité d'audit ou au conseil d'administration une copie de la communication écrite de l'auditeur, une déclaration précisant qu'il incombe au comité d'audit ou au conseil d'administration de mettre en œuvre les autres procédures qu'ils estiment appropriées pour obtenir toute information qu'ils jugent nécessaire en ce qui concerne les choix de méthodes comptables effectués par l'entité, la façon dont elle a interprété les IFRS et son processus de transition aux IFRS.
- 8 Comme l'auditeur s'est vu confier la mission d'exprimer son point de vue sur l'élément considéré, et non de fournir une assurance, il est important que les communications qu'il prépare dans le cadre de ce type de mission ne laissent pas entendre qu'il y a eu réalisation d'un audit ou d'un examen. Pour éviter toute confusion, l'auditeur évitera d'utiliser des termes tels que «audit», «examen», «assurance», «vérification», «élément probant» ou «opinion» lorsqu'il décrit l'objectif de la mission, les travaux effectués ou les résultats de ses travaux. Comme il est indiqué à l'alinéa 7 h), il est également utile de faire mention du

fait que l'auditeur n'exprime pas une opinion ni autre conclusion visant à fournir une assurance.

9 Par ailleurs, comme l'auditeur n'a pas obtenu d'éléments probants concernant l'application de la méthode comptable IFRS considérée dans le cadre des états financiers IFRS de l'entité pris dans leur ensemble, il ne serait pas approprié qu'il exprime une opinion quant à l'application de la méthode comptable dans un tel contexte.

10 Un exemple de la forme et du contenu que pourrait prendre, le cas échéant, le rapport écrit de l'auditeur est présenté ci-après.

RAPPORT SUR L'APPLICATION DE LA MÉTHODE COMPTABLE

À la direction de la Société ABC

J'ai reçu mission d'exprimer mon point de vue sur la conformité, aux Normes internationales d'information financière (IFRS) en vigueur à la date précisée à l'Annexe A (soit le [Date]), de l'application de la méthode comptable choisie par la direction selon la description qui en est donnée à l'Annexe A⁴.

La direction de la Société ABC est responsable du choix, de l'interprétation et de l'application des méthodes comptables aux fins de la préparation et de la présentation d'états financiers conformes aux IFRS. La direction a choisi la méthode comptable décrite à l'Annexe A et a déterminé qu'elle l'a appliquée conformément aux exigences des IFRS. L'Annexe A décrit les faits et circonstances ayant influencé le choix de cette méthode comptable par la direction ainsi que toutes les hypothèses posées par cette dernière, le cas échéant, pour l'interprétation de ces faits et circonstances.

Compte tenu des informations présentées à l'Annexe A, j'estime que l'application de la méthode comptable choisie par la direction est conforme aux exigences des IFRS. Ce point de vue pourrait changer du fait de toute différence dans les faits et circonstances ou dans les hypothèses présentés à l'Annexe A.

La mission exécutée n'est pas une mission de certification. Ni les faits, circonstances et hypothèses, ni les transactions ou soldes sous-jacents n'ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen. Par conséquent, je n'exprime pas d'opinion d'audit ni autre conclusion visant à fournir une assurance.

Je réévaluerai mon point de vue lorsque la méthode comptable choisie par la direction aura été appliquée dans le cadre de la préparation d'états financiers selon les IFRS (ci-après appelés «états financiers IFRS»). Mon point de vue pourrait changer au moment de la prise

⁴ L'Annexe A consiste généralement en un énoncé de principes rédigé par la direction. Une autre solution serait de préciser dans le rapport :

- a) les méthodes comptables choisies par l'entité;
- b) les raisons qui sous-tendent les choix effectués par la direction et les autres éléments à l'appui de son avis selon lequel les méthodes comptables retenues sont conformes aux IFRS;
- c) les exigences particulières pertinentes des IFRS (avec mention de la version, le cas échéant);
- d) les faits et circonstances ayant influé sur le choix par l'entité de ses méthodes comptables;
- e) les hypothèses posées, le cas échéant, pour l'interprétation de ces faits et circonstances.

en compte de cette méthode comptable dans le cadre de l'audit des états financiers IFRS ou du fait de toute différence dans les faits et circonstances ou dans les hypothèses posées par la direction au moment de la préparation des états financiers IFRS.

Par ailleurs, la méthode comptable choisie par la direction et son application pourraient devoir être ajustées ultérieurement afin de refléter l'incidence de l'un ou l'autre des éléments suivants : i) l'évolution des obligations d'information financière découlant de la publication de normes nouvelles ou révisées par l'International Accounting Standards Board (IASB) après le [Date précisée à l'Annexe A]; ii) la modification des activités de l'entité; iii) la modification de la méthode comptable choisie par la direction.

Le présent rapport est destiné à l'usage de la direction et ne doit être utilisé à aucune autre fin. Il ne doit pas être remis, en tout ou en partie, à d'autres parties sans notre autorisation écrite préalable. Lorsque la direction fournit au comité d'audit ou au conseil d'administration une copie du présent rapport, il incombe à ces derniers de mettre en œuvre les autres procédures qu'ils estiment appropriées pour obtenir toute information qu'ils jugent nécessaire afin de s'acquitter de leurs responsabilités concernant les choix de méthodes comptables effectués par l'entité, la façon dont elle a interprété les IFRS et son processus de transition aux IFRS.

Comptable agréé

_____ [Ville], Canada

_____ [Date du rapport]

3. ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE D'OUVERTURE EN IFRS À USAGE INTERNE

3A *Qu'est-ce qu'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne?*

- 1 Un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne est un état financier à usage particulier préparé selon les méthodes comptables retenues par l'entité; il ne s'agit pas d'un état financier à usage général visant à répondre aux besoins d'information communs d'utilisateurs externes.
- 2 L'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne peut être sensiblement différent de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe, pour les raisons qui suivent.
 - a) L'entité doit effectuer un certain nombre de choix lorsqu'elle applique les IFRS pour la première fois. Comme l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne est un état financier à usage particulier, il se peut que l'entité n'ait pas déterminé de façon définitive les exemptions dont elle se prévaut au moment de l'application de l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, les méthodes comptables qu'elle retiendra parmi les choix prévus dans diverses IFRS ou si elle appliquera de façon anticipée certaines IFRS qui n'entreront en vigueur qu'après 2011. Si la direction modifie une ou plusieurs des décisions préliminaires qu'elle avait prises aux fins de la préparation de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, il se peut que celui-ci soit sensiblement différent de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe.
 - b) Lors des premières étapes du processus de transition aux IFRS, on ne sait pas toujours avec certitude si une nouvelle IFRS sera en vigueur au moment où l'entité arrêtera le choix de ses méthodes comptables aux fins de l'établissement, en 2011, de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe. Ainsi, selon le calendrier de l'IASB au moment de l'élaboration du présent guide, plusieurs exposés-sondages devraient être publiés en 2010, la publication des normes définitives correspondantes étant prévue pour 2011. Comme il s'agit de projets en cours, une entité pourrait choisir, aux fins de l'établissement de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, des méthodes comptables applicables à une question particulière en se fondant sur l'information contenue dans un exposé-sondage et sur l'hypothèse que la norme définitive de 2011 ne comportera pas de modifications importantes. Si cette hypothèse ne se révèle pas exacte, l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe pourrait différer sensiblement de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne.

3B La direction a préparé un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, et le comité d'audit a demandé à l'auditeur d'en effectuer l'audit, pour usage interne uniquement. Quels sont les éléments que l'auditeur doit prendre en compte avant d'accepter la mission et, le cas échéant, de l'exécuter et de faire rapport sur celle-ci?

- 3 Certains facteurs sont susceptibles d'influer sur la capacité de l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes de comptes et les informations contenues dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne. Ainsi, pour déterminer s'il convient d'accepter une mission d'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, l'auditeur peut prendre en compte les facteurs suivants :
- a) s'il a mené à bien les travaux d'audit portant sur les états financiers de la période close immédiatement avant la date de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne (c'est-à-dire les états financiers de la période close le 31 décembre 2009), préparés selon les PCGR canadiens prébasculément;
 - b) si les préparatifs de la direction en vue du passage aux IFRS sont suffisamment avancés;
 - c) s'il possède une formation et des compétences en IFRS suffisantes pour réaliser la mission.
- 4 Il est dans l'intérêt tant de l'auditeur que de l'entité que les conditions de la mission soient finalisées dans des délais appropriés, de préférence avant le début de la mission, afin d'éviter des malentendus concernant la mission. Le chapitre 5110, «Conditions de la mission», définit des exigences et contient des indications relatives à la compréhension des conditions d'une mission portant sur l'audit d'états financiers et à l'établissement d'une entente sur ces conditions. Dans le cadre de l'audit d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, les conditions de la mission peuvent comporter, par exemple :
- a) une description des méthodes comptables retenues par l'entité aux fins de la préparation de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne;
 - b) une déclaration précisant que l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne de l'entité est susceptible d'être sensiblement différent de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe, du fait de changements dans les obligations d'information financière découlant de la publication par l'IASB de normes ou d'interprétations nouvelles ou révisées après la date de la communication de l'auditeur, ou du fait que l'entité révisé ses choix relativement aux exemptions prévues dans l'IFRS 1 qu'elle utilisera;
 - c) une déclaration précisant que le rapport de l'auditeur est destiné au comité d'audit et qu'il ne devrait être utilisé à aucune autre fin ni distribué à d'autres parties.

- 5 L'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne serait réalisé conformément aux NAGR. Les NAGR ne contiennent aucune exigence précise en ce qui concerne les rapports sur des états financiers à usage particulier du type dont il est question ici. L'exemple de rapport fourni dans le présent guide a été élaboré à partir du chapitre 5025, «Normes relatives aux missions de certification», et des dispositions pertinentes de diverses normes de rapport que contient le *Manuel de l'ICCA - Certification*.
- 6 Le chapitre 5600, «Rapport du vérificateur sur des états financiers établis selon des règles comptables autres que les principes comptables généralement reconnus», ne s'applique pas à l'audit d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, étant donné que son champ d'application se limite aux situations où les états financiers ont été établis :
 - a) soit en conformité avec des exigences réglementaires ou légales afin de répondre aux besoins précis d'une autorité de réglementation ou d'un législateur;
 - b) soit en conformité avec des exigences contractuelles écrites comme celles qui peuvent être stipulées dans des actes de confiance ou des contrats d'achat ou de vente.
- 7 Le chapitre 5805, «Rapports spéciaux — Rapports de vérification sur des informations financières autres que des états financiers», ne s'applique pas non plus à l'audit d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, étant donné que son champ d'application se limite à des informations financières autres que des états financiers. Or, l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne est un état financier.
- 8 Selon le chapitre 5025, dans le cadre de l'audit d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, l'auditeur doit identifier ou établir des critères valables pour l'évaluation des éléments considérés (en l'occurrence l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne) et évaluer la validité des critères utilisés, étant donné qu'ils ne reposent pas sur des fondements qui font autorité. Le référentiel comptable pourrait, par exemple, consister en une combinaison des IFRS en vigueur à une date précise et des modifications proposées dans les exposés-sondages publiés jusqu'à cette date.
- 9 Le paragraphe 5025.62 définit les exigences minimales quant aux éléments que doit comporter le rapport de l'auditeur. En plus de satisfaire à ces exigences minimales, l'auditeur pourrait juger utile d'étoffer son rapport sur l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne pour :
 - a) indiquer clairement dans le titre de son rapport que celui-ci porte sur un état financier à usage particulier;
 - b) indiquer le but dans lequel l'état financier a été préparé par la direction;
 - c) préciser l'étendue de la mission de certification;

- d) inclure un paragraphe d'observations précisant que les méthodes comptables appliquées aux fins de la préparation de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne peuvent être différentes de celles qui seront utilisées aux fins de la préparation de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage externe;
- e) inclure un paragraphe d'observations précisant que, selon les IFRS, la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entité, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie passe obligatoirement par la présentation d'un jeu d'états financiers comprenant un état de la situation financière, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres et un tableau des flux de trésorerie, avec des informations financières comparatives, ainsi que des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives;
- f) restreindre l'utilisation et la distribution de son rapport.

10 Voici un exemple de rapport de l'auditeur sans réserve, portant sur un premier état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne :

RAPPORT DE L'AUDITEUR SUR L'ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE À USAGE PARTICULIER

Au Comité d'audit de la Société ABC

Nous avons effectué l'audit de l'état de la situation financière à usage interne de la Société ABC au 1^{er} janvier 2010, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «l'état financier»). L'état financier a été préparé à des fins d'information du comité d'audit, conformément au référentiel comptable décrit à la note X. La responsabilité de cet état financier incombe à la direction de la Société. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur l'état financier en nous fondant sur notre audit.

Notre audit a été effectué selon les normes d'audit généralement reconnues du Canada. Ces normes requièrent que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives. L'audit comprend le contrôle par sondages des éléments probants à l'appui des montants et des informations fournis dans l'état financier. Il comprend également l'évaluation des principes comptables suivis et des estimations importantes faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

À notre avis, cet état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la Société ABC au 1^{er} janvier 2010 selon le référentiel comptable décrit dans la note X de l'état financier.

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur le fait que la note X de l'état financier explique pourquoi l'état financier pourrait devoir faire l'objet d'un ajustement pour constituer l'état de la situation financière à usage externe au 1^{er} janvier 2010, préparé conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Par ailleurs, nous attirons l'attention sur le fait que, selon les IFRS, la présentation d'une image fidèle de la situation financière de la Société, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie passe obligatoirement par la présentation d'un jeu d'états financiers IFRS comprenant un état de la situation financière, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres et un tableau des flux de trésorerie, avec des informations financières comparatives, ainsi que des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

L'état financier a été préparé afin de fournir de l'information au comité d'audit de la Société ABC concernant le passage de sa base actuelle d'établissement de l'état financier aux IFRS. Notre rapport ne doit être utilisé à aucune autre fin ni fourni à d'autres parties.

Ville _____

Date _____ (signature) _____
COMPTABLE AGRÉÉ

4. EXAMEN DES ÉTATS FINANCIERS INTERMÉDIAIRES

4A En vertu de la législation sur les valeurs mobilières, un émetteur assujéti (ci-après appelé «émetteur» ou «entité») est tenu de déposer des états financiers intermédiaires. Le comité d'audit de l'entité a demandé à l'auditeur d'effectuer un examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011 de l'entité pour aider le comité d'audit à s'acquitter de ses responsabilités à l'égard de ces états. Quels sont les éléments que l'auditeur doit prendre en compte avant d'accepter la mission et, le cas échéant, de l'exécuter et de faire rapport sur celle-ci?

Contexte

- 1 Il est exigé, dans la législation canadienne sur les valeurs mobilières, que les émetteurs assujéti déposent des états financiers intermédiaires préparés conformément aux PCGR du Canada applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public. Il s'agira des IFRS à compter du 1^{er} janvier 2011.
- 2 Dans l'exercice d'adoption des IFRS, les états financiers intermédiaires de la période close le 31 mars 2011 (ci-après appelés les «premiers états financiers intermédiaires en IFRS») comprendraient :
 - a) l'état de la situation financière au 31 mars 2011;
 - b) l'état de la situation financière au 31 décembre 2010;
 - c) l'état de la situation financière au 1^{er} janvier 2010 (soit l'«état de la situation financière d'ouverture en IFRS⁵»);
 - d) les états du résultat global des trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010;
 - e) les états des variations des capitaux propres des trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010;
 - f) les tableaux des flux de trésorerie des trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010.
- 3 Il pourrait arriver que l'entité demande à son auditeur d'effectuer un examen de ses premiers états financiers intermédiaires de 2011. L'exécution d'un examen avant la publication des états financiers intermédiaires permet la prise en compte en temps opportun des questions comptables significatives ayant une incidence sur ces états, et fournit l'occasion de résoudre à l'avance des questions ayant une incidence sur les états financiers annuels. Plus particulièrement, cela permet de prendre en compte les questions liées au passage aux IFRS en temps voulu. Il est souhaitable que l'entité demande à son auditeur de procéder à un examen avant la publication des états financiers intermédiaires, mais il se peut que l'examen doive être fait plus tard (par exemple dans le contexte de l'établissement

⁵ Pour plus de détails sur l'inclusion de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS dans les premiers états financiers intermédiaires de 2011, se reporter au paragraphe 22.

d'un prospectus ou autre document de placement lorsque l'auditeur n'a pas préalablement examiné les états financiers intermédiaires).

Examen intermédiaire

4 Le chapitre 7050, «Examen des états financiers intermédiaires par l'auditeur», s'applique à l'examen des états financiers intermédiaires d'une entité qui vise à aider le comité d'audit à s'acquitter de ses responsabilités à l'égard des états financiers intermédiaires devant être diffusés en vertu des dispositions de la législation sur les valeurs mobilières. Selon le paragraphe 7050.23, l'examen des états financiers intermédiaires a pour objectif de fournir à l'auditeur de l'entité une base qui lui permettra de déclarer s'il est au courant de quelque modification significative qu'il serait nécessaire d'apporter à ces états financiers pour que ceux-ci soient conformes aux PCGR du Canada. L'appréciation de l'auditeur se fonde sur l'application de la connaissance qu'il a des pratiques de comptabilité et d'information financière aux questions comptables importantes dont il a pris connaissance au moyen de demandes d'informations, de l'application de procédures analytiques et d'entretiens.

Acceptation

- 5 Il se pourrait que l'entité confie à son auditeur la mission d'effectuer un examen de ses premiers états financiers intermédiaires de 2011. Le passage aux IFRS est susceptible d'avoir une incidence importante sur l'entité et son environnement, y compris son contrôle interne. En particulier, il est possible que l'entité utilise, aux fins de la préparation de ses premiers états financiers intermédiaires de 2011, des méthodes comptables et des systèmes et processus qui diffèrent considérablement de ceux qu'elle utilisait jusqu'alors pour la préparation de ses états financiers intermédiaires. L'auditeur devra donc tenir compte de l'incidence du passage aux IFRS pour s'assurer qu'il dispose d'une base appropriée pour effectuer l'examen intermédiaire.
- 6 Le paragraphe 7050.26 exige que l'examen intermédiaire et la rédaction du rapport soient effectués, avec diligence et objectivité, par une ou des personnes ayant une formation technique et une compétence professionnelle suffisantes en matière d'audit et en matière d'examen intermédiaire effectué conformément à ce chapitre. Avant d'accepter une mission d'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011, l'auditeur se demandera donc s'il a la formation et les connaissances nécessaires en IFRS pour se conformer à cette exigence.
- 7 En cas d'acceptation de la mission, il est important que l'auditeur et l'émetteur s'entendent clairement sur la nature et les conditions de la mission d'examen intermédiaire, et il est souhaitable, pour prévenir tout malentendu, que cette entente soit consignée par écrit. L'existence d'une entente écrite réduit

le risque de mauvaise interprétation, par l'auditeur ou par l'émetteur, des besoins ou des attentes de l'autre partie. Lorsque l'auditeur estime que l'émetteur et lui ne s'entendent pas clairement, il refuse d'entreprendre la mission.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement

- 8 Le chapitre 7050 repose sur l'hypothèse que l'auditeur, du fait qu'il effectue l'audit des états financiers annuels, possède une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers annuels et intermédiaires, qui lui permet :
- a) d'identifier les divers types d'anomalies significatives possibles et d'apprécier la probabilité qu'il s'en trouve dans les états financiers intermédiaires;
 - b) de déterminer les demandes d'informations et les procédures analytiques qui lui fourniront une base lui permettant de déclarer s'il est au courant de quelque modification significative qu'il serait nécessaire d'apporter à ces états financiers pour que ceux-ci soient conformes au référentiel d'information financière décrit dans les états financiers intermédiaires⁶.
- 9 Dans le contexte de l'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011, il faut que l'auditeur mette à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne, pour tenir compte du passage de l'entité aux IFRS. À cette fin, l'auditeur pourra considérer utile, bien que les NCA s'appliquent à l'audit d'états financiers, de consulter le paragraphe 11 de la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*. L'Annexe A de la présente question indique les principaux éléments dont il faut acquérir une compréhension selon ce paragraphe et donne des exemples de la façon dont leur compréhension peut être mise à jour compte tenu du passage de l'entité aux IFRS.
- 10 L'auditeur qui a effectué l'audit des états financiers de l'émetteur pour une ou plusieurs périodes précédentes a acquis une compréhension suffisante du contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers selon les PCGR canadiens prébasculément. Toutefois, le contrôle interne relatif à la préparation des premiers états financiers intermédiaires de 2011 pourrait être considérablement différent. Par exemple, il peut souvent s'avérer nécessaire de mettre en place de nouvelles procédures de contrôle interne pour assurer l'intégralité et l'exactitude des ajustements liés aux IFRS et, par ailleurs, contribuer à assurer l'intégralité et l'exactitude des informations qui n'étaient pas requises auparavant par les PCGR canadiens. Par conséquent, l'auditeur aura à acquérir une compréhension des changements importants dans le contrôle interne découlant du passage de l'entité aux IFRS. À cette fin, bien que les NCA

⁶ Pour plus de détails sur le référentiel d'information financière, se reporter à la note 7.

s'appliquent à l'audit d'états financiers, la consultation des paragraphes 12 à 24 de la NCA 315 pourrait s'avérer utile. L'Annexe B de la présente question indique les principaux éléments dont il faut acquérir une compréhension selon ces paragraphes et donne des exemples de la façon dont leur compréhension peut être mise à jour compte tenu du passage de l'entité aux IFRS.

- 11 Si le contrôle interne portant sur le passage de l'entité aux IFRS semble comporter des déficiences si importantes que l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'appliquer efficacement sa connaissance des IFRS aux premiers états financiers intermédiaires de 2011, l'auditeur se demandera si cela l'empêche de mener à bien l'examen intermédiaire.

Nature et étendue des procédures

- 12 Les paragraphes 7050.34 à .37 fournissent des indications sur la nature des procédures qu'un auditeur met normalement en œuvre dans le cadre d'un examen intermédiaire.
- 13 La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre dans le cadre de l'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011 différeront probablement de la nature et de l'étendue des procédures mises en œuvre lors d'examens intermédiaires antérieurs. Ainsi, les procédures d'examen intermédiaire s'appliqueraient :
 - a) à l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS et aux informations financières comparatives, puisqu'un autre référentiel d'information financière était auparavant utilisé pour leur préparation;
 - b) au rapprochement des informations financières préparées selon deux référentiels d'information financière différents.
- 14 L'application de procédures analytiques aux états financiers intermédiaires permet d'identifier les relations et les éléments qui semblent inhabituels ou qui peuvent dénoter l'existence d'une anomalie significative dans les états financiers intermédiaires et de disposer d'une base pour poser des questions sur ces relations et éléments. Dans le contexte de l'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011, il faudra que l'auditeur s'appuie sur l'information qu'il a obtenue en mettant à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne, pour définir ses attentes en vue de les comparer aux données réelles. Il se pourrait aussi que l'auditeur ait à mettre en œuvre des procédures analytiques qu'il n'appliquerait pas normalement. Voici des exemples de procédures analytiques qui pourraient s'avérer utiles :
 - a) comparer les chiffres établis selon les IFRS au 1^{er} janvier 2010, 31 mars 2010 et 31 décembre 2010 avec les chiffres correspondants établis selon les PCGR canadiens, compte tenu des ajustements nécessaires liés aux IFRS;
 - b) comparer les chiffres établis selon les IFRS au 31 mars 2011 avec les chiffres correspondants en IFRS.

- 14A Lorsque l'émetteur assujetti ne veut pas déposer un avis indiquant que les états financiers intermédiaires n'ont pas fait l'objet d'un examen, la réglementation canadienne sur les valeurs mobilières exige que l'examen des états financiers intermédiaires porte sur l'ensemble des périodes présentées dans les états financiers. Par conséquent, si l'auditeur n'a pas préalablement examiné les états financiers intermédiaires trimestriels de 2010 établis selon les PCGR canadiens prébasculément, il doit considérer l'incidence que cela a sur l'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011 de l'émetteur assujetti, qui englobent toutes les périodes indiquées au paragraphe 2.
- 15 Normalement, lors d'un examen intermédiaire, l'auditeur n'applique pas certaines autres procédures mises en œuvre dans le cadre d'un audit et, par conséquent, il ne cherche normalement pas à obtenir d'éléments probants pour corroborer les réponses fournies par la direction à des demandes d'informations qu'il aurait formulées par suite des procédures analytiques mises en œuvre. Toutefois, dans le contexte de l'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011, l'auditeur pourrait devoir mettre en œuvre des procédures supplémentaires s'il prend connaissance de renseignements qui l'amènent à se demander si ces états financiers sont conformes au référentiel d'information financière qui y est décrit.
- 16 Si des déficiences du contrôle interne relatif au passage de l'entité aux IFRS amènent l'auditeur à se demander s'il est nécessaire d'apporter une quelconque modification significative aux états financiers intermédiaires pour que ceux-ci soient conformes au référentiel d'information financière qui y est décrit, l'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures supplémentaires suffisantes pour lui permettre de faire rapport sur les états financiers intermédiaires.
- 17 Le paragraphe 7050.40 prévoit que les procédures d'examen intermédiaire peuvent être modifiées pour tenir compte des résultats de l'application des procédures d'audit mises en œuvre soit lors de l'audit des états financiers d'un exercice antérieur, soit lors de l'audit des états financiers de l'exercice considéré. Compte tenu de la complexité potentielle du passage aux IFRS, il est souhaitable que l'auditeur mette en œuvre les procédures qui y sont liées assez tôt, par exemple au cours de 2010 ou au début de 2011.
- 18 Les procédures supplémentaires d'examen intermédiaire ou d'audit peuvent comprendre :
- a) des tests des documents comptables à l'appui des ajustements liés aux IFRS, effectués au moyen de procédures d'inspection, d'observation ou de confirmation;
 - b) des tests du contrôle interne en vue d'évaluer son efficacité, en particulier en ce qui concerne les systèmes d'information et les activités de contrôle liés aux IFRS;
 - c) l'obtention d'éléments probants pour corroborer les réponses fournies par la direction aux demandes d'informations de l'auditeur;

- d) la prise en considération du traitement donné à toute anomalie qui n'avait pas été décelée dans une période antérieure, pour déterminer s'il est approprié.

Déclarations écrites de la direction

19 Le paragraphe 7050.42 exige de l'auditeur qu'il obtienne certaines déclarations écrites de la direction. Dans le contexte des premiers états financiers intermédiaires en IFRS, l'auditeur peut songer à obtenir des déclarations supplémentaires sur des questions liées aux nouvelles méthodes comptables IFRS ou aux ajustements liés aux IFRS. Par exemple, il pourrait obtenir une déclaration confirmant l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements liés aux IFRS.

Rapport d'examen intermédiaire

20 Le texte qui suit est un exemple de rapport d'examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011.

[Papier à en-tête de l'auditeur de l'émetteur assujéti]

[Date]

[Destinataire — normalement le comité d'audit]

Mesdames, Messieurs,

Conformément à la lettre de mission datée du _____, j'ai procédé à l'examen des états financiers intermédiaires [résumés] de [nom de la Société], qui comprennent :

- l'état [résumé] de la situation financière au 31 mars 2011;
- l'état [résumé] de la situation financière au 31 décembre 2010;
- l'état [résumé] de la situation financière au 1^{er} janvier 2010;
- les comptes de résultat [résumés] pour les trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010;
- les états [résumés] des autres éléments du résultat global pour les trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010;
- les états [résumés] des variations des capitaux propres pour les trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010;
- les tableaux [résumés] des flux de trésorerie pour les trimestres clos le 31 mars 2011 et le 31 mars 2010.

La responsabilité de ces états financiers intermédiaires [résumés] incombe à la direction de [nom de la Société].

Mon examen a été effectué conformément aux normes généralement reconnues du Canada pour un examen d'états financiers intermédiaires réalisé par l'auditeur de l'entité (ci-après, l'«examen intermédiaire»). Un tel examen intermédiaire consiste principalement à appliquer des procédures analytiques aux données financières, à faire des demandes d'informations auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et à avoir des entretiens avec ces personnes. L'étendue d'un examen intermédiaire est considérablement moindre que celle d'un audit, dont l'objectif est l'expression d'une opinion sur les états financiers; par conséquent, je n'exprime pas une telle opinion.

Un examen intermédiaire ne fournit pas l'assurance que je prendrai connaissance de l'une quelconque ou de l'ensemble des questions importantes qui pourraient être mises en lumière par un audit.

Au cours de mon examen, je n'ai pris connaissance d'aucune modification significative qu'il serait nécessaire d'apporter aux états financiers intermédiaires [résumés] pour que ceux-ci soient conformes à [référentiel d'information financière décrit dans les états financiers intermédiaires]⁷.

Le présent rapport a été établi uniquement à l'intention du comité d'audit de [nom de la Société] afin de l'aider à s'acquitter de son obligation réglementaire de procéder à une revue de ces états financiers intermédiaires, et il ne doit être utilisé à aucune autre fin. Tout tiers qui utilise ce rapport, s'appuie sur celui-ci ou prend des décisions en se fondant sur lui n'engage que sa propre responsabilité. Je décline toute responsabilité pour perte ou dommages qu'un tiers pourrait subir, le cas échéant, du fait de décisions ou de mesures prises en se fondant sur ce rapport.

Veuillez agréer, ...

.....
COMPTABLE AGRÉÉ

Autres questions

21 Le paragraphe 7050.60 exige que chaque page des états financiers intermédiaires porte bien en évidence une mention indiquant qu'il s'agit d'informations non auditées. Par conséquent, les états de la situation financière au 1^{er} janvier 2010 et au 31 décembre 2010, présentés à titre d'informations comparatives dans les états financiers intermédiaires, ne peuvent porter de mention indiquant qu'il s'agit d'informations «auditées» ou suggérer autrement⁸ que ces informations ont été auditées, même si l'auditeur a déjà audité l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS à usage interne, comme indiqué à la Question 3, ou effectué certains travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, comme indiqué à la Question 6. En conséquence, les états financiers à usage interne de la période considérée et de la période présentée à titre comparatif, y compris l'état de la situation financière de clôture de l'exercice précédent, portent une mention indiquant qu'il s'agit d'informations non auditées.

22 Il se peut que le premier rapport de gestion intermédiaire de 2011 contienne des informations plus détaillées sur le passage

⁷ Il est exigé, dans la législation canadienne sur les valeurs mobilières, que les états financiers intermédiaires contiennent une déclaration sans réserve de conformité à l'IAS 34, *Information financière intermédiaire*. Même si la direction est tenue de faire état de la conformité à l'IAS 34, elle peut inclure d'autres mentions relativement au référentiel d'information financière. Ainsi, elle peut également indiquer que le référentiel d'information financière comprend les PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public. Le référentiel d'information financière auquel il est fait référence dans le rapport d'examen intermédiaire est le même que celui auquel il est fait référence dans les notes aux états financiers intermédiaires préparés par la direction de l'entité.

⁸ Les informations comparatives peuvent donner l'impression d'avoir été auditées lorsque, par exemple, la colonne «au 31 mars 2011» porte une mention indiquant qu'il s'agit d'informations non auditées, alors que les colonnes contenant les informations comparatives ne portent aucune mention.

de l'entité aux IFRS que les rapports précédents. Dans le contexte de l'examen intermédiaire, l'auditeur lira également les informations contenues dans le rapport de gestion intermédiaire qui accompagne les états financiers intermédiaires déposés auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières et déterminera s'il existe des incohérences significatives entre ces informations et les états financiers intermédiaires.

23 Il est exigé, dans la législation canadienne sur les valeurs mobilières, que les émetteurs assujettis, dans l'exercice d'adoption des IFRS, incluent un état de la situation financière d'ouverture en IFRS dans leur premier rapport financier intermédiaire⁹ contenant une déclaration de conformité à l'IAS 34, *Information financière intermédiaire*. Or, il ne s'agit pas là d'une exigence de l'IAS 34, et il se peut que l'inclusion d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS dans les états financiers intermédiaires ne soit pas exigée non plus par l'autre référentiel d'information financière, le cas échéant, auquel il est fait référence dans les notes aux états financiers intermédiaires. Par conséquent, une entité qui ne présente pas d'état de la situation financière d'ouverture en IFRS dans ses premiers états financiers intermédiaires de 2011 pourrait être en conformité avec son référentiel d'information financière, mais ne pas l'être avec le règlement sur les valeurs mobilières. Lorsque l'auditeur prend connaissance d'une telle situation de non-conformité, il peut envisager d'en informer la direction ou les responsables de la gouvernance.

24 Il pourrait par ailleurs arriver que le comité d'audit confie à l'auditeur une mission d'examen intermédiaire qui ne porterait que sur les chiffres de la période considérée et qui exclurait l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS et les chiffres correspondants d'autres périodes intermédiaires. En pareil cas, l'*Avis 51-311 du personnel des ACVM* précise que l'entité doit, en vertu de la législation sur les valeurs mobilières, déposer un avis indiquant que les états financiers intermédiaires n'ont pas fait l'objet d'un examen par l'auditeur. Si l'auditeur apprend que la direction n'a pas déposé cet avis, il peut envisager de porter cette situation de non-conformité avec la législation sur les valeurs mobilières à l'attention de la direction ou des responsables de la gouvernance.

4B Une entité a préparé les états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS dans le but de les utiliser à titre d'informations comparatives dans les états financiers intermédiaires de 2011. Le comité d'audit de l'entité a demandé à l'auditeur de délivrer un rapport d'examen intermédiaire sur ces états financiers. Quels sont les éléments que l'auditeur doit prendre en compte, outre ceux mentionnés à la question 4A?

⁹ Dans la législation canadienne sur les valeurs mobilières, on utilise le terme «rapport financier intermédiaire» dans les règles en matière de prospectus, d'information continue et d'attestation. Le terme «états financiers intermédiaires» a été retenu dans le présent guide, puisque c'est le terme utilisé dans le chapitre 7050.

Qu'entend-on par «états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS»?

25 Il s'agit d'états financiers à usage particulier préparés selon un référentiel comptable donné et non d'états financiers à usage général visant à répondre aux besoins d'information communs d'utilisateurs externes.

26 La description du référentiel comptable utilisé pour la préparation des états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS explique la manière dont les IFRS ont été appliquées dans ces états financiers. Elle englobe, le cas échéant, les hypothèses retenues par la direction au sujet des normes et interprétations¹⁰ censées être en vigueur au 31 décembre 2011, les méthodes comptables qu'elle prévoit appliquer pour la préparation de son premier jeu complet d'états financiers en IFRS au 31 décembre 2011, et les rapprochements effectués avec les PCGR canadiens prébasculément, comme l'exigent l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*.

27 Les états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS pourront être sensiblement différents des informations correspondantes communiquées dans les états financiers intermédiaires de 2011 pour les raisons qui suivent.

- L'entité doit effectuer un certain nombre de choix lorsqu'elle applique les IFRS pour la première fois. Il se peut qu'elle ne détermine pas de façon définitive les exemptions dont elle se prévaut lors de l'application de l'IFRS 1, les méthodes comptables qu'elle retiendra parmi les choix prévus dans diverses IFRS ou si elle appliquera de façon anticipée des IFRS qui n'entreront en vigueur qu'après 2011. Si la direction modifie une ou plusieurs des décisions préliminaires prises aux fins de la préparation des états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS, les informations correspondantes présentées dans les états financiers intermédiaires de 2011 pourront alors être sensiblement différentes.
- Lors des premières étapes du processus de transition aux IFRS, on ne sait pas toujours avec certitude si une nouvelle IFRS sera en vigueur quand l'entité publiera ses états financiers intermédiaires de 2011. Ainsi, une entité pourrait choisir, aux fins de l'établissement des états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS, des méthodes comptables concernant une question particulière en se fondant sur l'information contenue dans un exposé-sondage et sur l'hypothèse qu'il n'y aura pas de changements importants dans la norme définitive. Si cette hypothèse ne s'avère pas, les états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS pourront différer sensiblement des informations correspondantes présentées dans les états financiers intermédiaires de 2011.

¹⁰ Les normes censées être en vigueur peuvent, par exemple, être une combinaison des IFRS en vigueur à une date donnée et des modifications proposées dans les exposés-sondages publiés à cette date.

Norme applicable

28 Les travaux réalisés par l'auditeur à l'égard des états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS entrent dans le champ d'application du chapitre 7050, «Examen des états financiers intermédiaires par le vérificateur». Même si ces états financiers ne seront pas déposés auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières, l'examen intermédiaire vise à «aider le comité d'audit à s'acquitter de ses responsabilités à l'égard d'états financiers intermédiaires devant être diffusés en vertu des dispositions de la législation sur les valeurs mobilières».

29 Lorsqu'il applique le chapitre 7050, l'auditeur tient compte des éléments mentionnés à la question 4A relativement à l'acceptation et à l'exécution de la mission et au rapport sur celle-ci. Les paragraphes qui suivent traitent d'autres considérations propres à l'examen des états financiers intermédiaires internes de 2010 en IFRS.

Nature et étendue des procédures

30 Comme il est mentionné à la question 4A, l'application de procédures analytiques aux états financiers intermédiaires permet d'identifier les relations et les éléments qui semblent inhabituels et qui peuvent dénoter l'existence d'une anomalie significative dans les états financiers, et de disposer d'une base pour poser des questions sur ces relations et éléments. Par comparaison avec l'examen des états financiers intermédiaires de 2011, il est possible que l'examen des états financiers intermédiaires internes de 2010 ne permette pas à l'auditeur d'établir autant de comparaisons et de relations significatives lui offrant une base pour poser des questions. Par conséquent, l'auditeur pourra devoir envisager de mettre en œuvre d'autres procédures analytiques afin de déterminer si les états financiers intermédiaires internes de 2010 sont susceptibles de comporter une anomalie significative. Voici des exemples :

- a) Lorsque l'auditeur réalise des travaux d'audit préliminaires à l'égard de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, il peut prendre connaissance du fait que l'entité a décidé d'évaluer une immobilisation corporelle à la date de transition aux IFRS à sa juste valeur et d'utiliser celle-ci comme coût présumé à cette date. L'auditeur tiendra compte de cette information lorsqu'il mettra en œuvre des procédures analytiques à l'égard de l'immobilisation corporelle et de l'amortissement connexe.
- b) Dans le cadre de l'examen des états financiers intermédiaires de 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, il se peut que l'auditeur ait posé des questions à la direction au sujet d'événements et d'opérations inhabituels ou significatifs (par exemple des regroupements d'entreprises, l'adoption de nouveaux régimes de rémunération à base d'actions, les modifications apportées à des contrats importants avec des clients, etc.). Il tiendra compte de cette information lorsqu'il se renseignera sur la manière dont ces événements et opérations ont été présentés dans les états financiers intermédiaires internes de 2010.

- c) Lorsque, dans le cadre des travaux d'audit préliminaires qu'il réalise à l'égard de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS¹¹, l'auditeur évalue les méthodes comptables IFRS appliquées par l'entité, il se peut qu'il prenne connaissance du fait que celle-ci peut être tenue d'inscrire à l'actif des coûts d'emprunt qui sont actuellement passés en charges en vertu des PCGR canadiens prébasculément. L'auditeur tiendra compte de cette information lorsqu'il mettra en œuvre des procédures analytiques à l'égard de la valeur comptable d'une immobilisation corporelle produite par l'entité pour elle-même et de l'amortissement connexe.

Dans le cas de certaines entités, les procédures analytiques mises en œuvre par l'auditeur peuvent porter principalement sur les ajustements apportés aux états financiers intermédiaires de 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément afin de les rendre conformes au nouveau référentiel comptable appliqué.

- 31 L'examen des états financiers intermédiaires internes en IFRS du premier trimestre de 2010 peut permettre à l'auditeur de prendre connaissance d'informations qui l'aideront à définir ses attentes en vue de l'examen des états financiers intermédiaires des deuxième et troisième trimestres.

Rapport

- 32 Le paragraphe 7050.60 énonce quelles sont les exigences minimales quant aux éléments que doit comporter le rapport d'examen intermédiaire. En plus de satisfaire à ces exigences minimales, l'auditeur pourra juger utile d'étoffer son rapport d'examen intermédiaire sur les états financiers intermédiaires internes de 2010 pour :
- a) préciser que le rapport d'examen intermédiaire porte sur des états financiers intermédiaires à usage particulier;
 - b) inclure un paragraphe d'observations précisant que les méthodes comptables appliquées aux fins de la préparation des états financiers intermédiaires de 2010 à usage particulier peuvent être différentes de celles utilisées aux fins de la préparation des informations correspondantes dans les états financiers intermédiaires de 2011;
 - c) préciser l'utilisation du rapport.
- 33 Voici un exemple de rapport d'examen intermédiaire qui pourrait être délivré à l'égard des états financiers intermédiaires internes de 2010.

¹¹ L'alinéa 11 c) de la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, exige de l'auditeur qu'il évalue si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité.

[Papier à en-tête de l'auditeur de l'entité]

[Date]

[Destinataire — normalement le comité d'audit]

Mesdames, Messieurs,

Conformément à la lettre de mission datée du _____, j'ai procédé à l'examen des états financiers intermédiaires [résumés] à usage particulier de [nom de la Société], qui comprennent :

- l'état [résumé] de la situation financière au 31 mars 2010;
- le compte de résultat [résumé] du trimestre clos le 31 mars 2010;
- l'état [résumé] des autres éléments du résultat global du trimestre clos le 31 mars 2010;
- l'état [résumé] des variations des capitaux propres du trimestre clos le 31 mars 2010;
- le tableau [résumé] des flux de trésorerie du trimestre clos le 31 mars 2010.

La responsabilité de ces états financiers intermédiaires [résumés] à usage particulier incombe à la direction de [nom de la Société].

Mon examen a été effectué conformément aux normes généralement reconnues du Canada pour un examen d'états financiers intermédiaires réalisé par l'auditeur de l'entité (ci-après, l'«examen intermédiaire»). Un tel examen intermédiaire consiste principalement à appliquer des procédures analytiques aux données financières, à faire des demandes d'informations auprès des personnes responsables des questions financières et comptables et à avoir des entretiens avec ces personnes. L'étendue d'un examen intermédiaire est considérablement moindre que celle d'un audit, dont l'objectif est l'expression d'une opinion sur les états financiers; par conséquent, je n'exprime pas une telle opinion. Un examen intermédiaire ne fournit pas l'assurance que je prendrai connaissance de l'une quelconque ou de l'ensemble des questions importantes qui pourraient être mises en lumière par un audit.

Au cours de mon examen, je n'ai pris connaissance d'aucune modification significative qu'il serait nécessaire d'apporter aux états financiers intermédiaires [résumés] à usage particulier pour que ceux-ci soient conformes au référentiel comptable décrit dans la note X des états financiers intermédiaires à usage interne.

Sans pour autant modifier ma conclusion, j'attire l'attention sur le fait que la note X des états financiers intermédiaires à usage particulier explique pourquoi ces états financiers pourraient devoir faire l'objet d'un ajustement avant de pouvoir constituer les informations comparatives pour la période close le 31 mars 2011, préparées conformément au [référentiel d'information financière décrit dans les états financiers intermédiaires]¹².

¹² Il est exigé, dans la législation canadienne sur les valeurs mobilières, que les états financiers intermédiaires contiennent une déclaration sans réserve de conformité à l'IAS 34, *Information financière intermédiaire*. Même si la direction est tenue de faire état de la conformité à l'IAS 34, elle peut inclure d'autres mentions relativement au référentiel d'information financière. Ainsi, elle peut également indiquer que le référentiel d'information financière comprend les PCGR canadiens applicables aux entreprises ayant une obligation d'information du public. Le référentiel d'information financière auquel il est fait référence dans le rapport d'examen intermédiaire est le même que celui auquel il est fait référence dans les notes aux états financiers intermédiaires préparés par la direction de l'entité.

Le présent rapport a été établi uniquement à l'intention du Comité d'audit de [nom de la Société] dans le cadre de l'adoption par l'entité des Normes internationales d'information financière à titre de référentiel pour la préparation des états financiers, et il ne doit être utilisé à aucune autre fin. Tout tiers qui utilise ce rapport, s'appuie sur celui-ci ou prend des décisions en se fondant sur lui n'engage que sa propre responsabilité. Je décline toute responsabilité pour perte ou dommages qu'un tiers pourrait subir, le cas échéant, du fait de décisions ou de mesures prises en se fondant sur ce rapport.

Veuillez agréer...

.....
COMPTABLE AGRÉÉ

Annexe A - Mise à jour de la compréhension de l'entité et de son environnement

Le texte qui suit présente les principaux éléments dont il faut acquérir une compréhension selon le paragraphe 11 de la NCA 315 et donne des exemples de questions pouvant être prises en considération dans le contexte du passage de l'émetteur assujéti aux IFRS.

- a) Facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que d'autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable :
 - les méthodes IFRS qui devraient s'appliquer compte tenu des activités de l'émetteur et du secteur auquel il appartient, et les ajustements y afférents;
 - les nouveaux règlements ou règles en matière de valeurs mobilières auxquels l'émetteur doit se conformer en raison du passage aux IFRS.
- b) Nature de l'entité, y compris ses activités, son mode de propriété et sa structure de gouvernance, ses investissements, son organisation interne et ses modes de financement :
 - les types d'opérations et les soldes de comptes susceptibles d'être touchés par le passage aux IFRS;
 - l'incidence de l'organisation interne de l'émetteur sur les méthodes IFRS qu'il appliquera et les ajustements y afférents;
 - l'incidence potentielle du passage aux IFRS sur les clauses restrictives de contrats d'emprunt et les autres contrats contenant des clauses fondées sur les chiffres présentés dans les états financiers.
- c) Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité :
 - les méthodes comptables appliquées par l'entité avant le passage aux IFRS et leur applicabilité dans le cadre des IFRS, et, plus particulièrement, les changements de méthodes comptables découlant du passage aux IFRS;
 - les exemptions et options retenues parmi celles prévues dans l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*;
 - les changements dans les méthodes suivies par l'émetteur pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles;
 - l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas d'indications faisant autorité ou de consensus dans les IFRS;
 - les exemptions et options, parmi celles prévues dans l'IFRS 1, retenues, le cas échéant, par les filiales étant déjà passées aux IFRS et les conséquences sur l'application de l'IFRS 1 par l'émetteur.

- d) Objectifs et stratégies de l'entité, et risques d'entreprise connexes :
 - l'incidence du passage aux IFRS sur les objectifs et stratégies de l'émetteur. Par exemple, il se peut que l'émetteur modifie des objectifs qui étaient fondés sur le résultat net si ce dernier diffère considérablement selon les IFRS.
- e) Mesure et analyse de la performance financière de l'entité :
 - l'incidence du passage aux IFRS sur les états financiers de l'émetteur et, par conséquent, sur la mesure de la performance financière, par exemple en ce qui a trait aux attentes des analystes et des investisseurs et aux processus d'évaluation interne;
 - tout parti pris possible de la direction dans le choix des méthodes comptables à suivre selon les IFRS.

Annexe B - Mise à jour de la compréhension du contrôle interne de l'entité

Le texte qui suit présente les principaux éléments dont il faut acquérir une compréhension selon les paragraphes 12 à 24 de la NCA 315 et donne des exemples des questions pouvant être prises en considération dans le contexte du passage de l'émetteur assujetti aux IFRS.

- a) Environnement de contrôle de l'entité :
 - les connaissances et les compétences des personnes chargées de choisir ou d'appliquer les méthodes comptables IFRS et de déterminer les ajustements à apporter en raison du passage aux IFRS ou de les apporter;
 - l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance à l'égard du passage aux IFRS.
- b) Processus d'évaluation des risques par l'entité :
 - les processus mis en place par l'émetteur pour le passage aux IFRS, y compris le processus utilisé pour le choix des méthodes comptables (énoncés de principes, par exemple), le plan du projet, les ressources affectées (équipe chargée de la transition aux IFRS, par exemple), les obstacles ou problèmes rencontrés, etc.;
 - le processus de résolution de problèmes liés au passage aux IFRS;
 - les activités de l'émetteur visant à assurer l'exhaustivité des ajustements liés aux IFRS (par exemple la profondeur et l'étendue de l'analyse des différences par rapport aux PCGR);
 - la nature, le calendrier et l'étendue des activités du comité d'audit liées à la surveillance du processus de transition aux IFRS mis en œuvre par la direction;
 - la formation liée aux IFRS.
- c) Système d'information, y compris les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers :
 - les changements dans les catégories d'opérations importantes par rapport aux états financiers;
 - l'évaluation par l'émetteur de l'importance relative et ses plans de transition aux IFRS;
 - les différences entre les IFRS et les PCGR canadiens prébasculément considérées comme non significatives par l'émetteur après leur analyse;
 - l'incidence du passage aux IFRS sur les flux de trésorerie de l'émetteur (par exemple l'incidence sur les impôts sur le résultat, les clauses restrictives et le financement des régimes d'avantages sociaux des employés).

- d) Système d'information, y compris les procédures suivies pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication des opérations et des autres événements ou conditions, dans les états financiers, ainsi que les documents comptables connexes :
- les modifications apportées aux systèmes informatiques et aux processus en raison du passage aux IFRS;
 - les répercussions, sur la collecte et l'enregistrement des données financières dans le système, des changements de méthodes comptables découlant du passage aux IFRS;
 - les changements dans la documentation relative à la mise en correspondance des données, à l'analyse des données sources et aux plans de modification des systèmes.
- e) Système d'information, y compris le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité et les informations à fournir :
- les modifications apportées au processus d'information financière en raison du passage aux IFRS;
 - tout nouveau système ou processus mis en place pour faire le suivi des obligations d'information supplémentaires prévues par les IFRS.
- f) Système d'information, y compris les contrôles afférents aux écritures de journal :
- les modifications qui ont été apportées au processus d'enregistrement des opérations et qui sont susceptibles d'engendrer un risque de contournement des contrôles par la direction, compte tenu du fait que la direction pourrait être davantage en mesure de contourner le processus normal pendant la transition vers les IFRS;
 - les contrôles sur les feuilles de calcul utilisées pour enregistrer les ajustements liés aux IFRS (si la transition fait appel à des feuilles de calcul).
- g) Façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière :
- la communication des modifications apportées aux guides de politiques internes et aux manuels d'information financière internes en raison du passage aux IFRS;
 - les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance concernant le passage aux IFRS;
 - les communications entre l'équipe chargée de la transition et les personnes touchées au sein de l'entité, y compris sur la formation, les présentations et les activités promotionnelles au sujet de la transition.
- h) Activités de contrôle :
- toute activité de contrôle modifiée en raison du passage aux IFRS que l'auditeur juge nécessaire de comprendre pour identifier les divers types d'anomalies significatives possibles et évaluer la probabilité qu'il s'en trouve dans les états financiers intermédiaires. Par exemple, les évaluations de la performance de l'entreprise sont souvent importantes pour l'évaluation du risque global et pourraient avoir changé considérablement en raison des activités de transition aux IFRS.
- i) Suivi des contrôles :
- les modifications apportées aux processus de suivi de l'entité en raison du passage aux IFRS;
 - le processus de suivi mis en place par l'entité pour détecter et corriger les inexactitudes dans les ajustements liés aux IFRS;
 - le processus de suivi mis en place par l'entité pour assurer l'intégralité et l'exactitude des ajustements liés aux IFRS.

5. ASSISTANCE FOURNIE PAR L'AUDITEUR AUX PLACEURS

5 *Il a été demandé à l'auditeur de participer à une réunion de diligence relativement à un placement de titres en 2010. Quelles questions les placeurs sont-ils susceptibles de lui poser relativement au passage de l'entité aux IFRS et comment l'auditeur répondra-t-il à ces questions?*

Le chapitre 7200, «Assistance fournie par le vérificateur aux placeurs et autres tiers», définit des exigences et fournit des indications à l'intention de l'auditeur à qui il a été demandé de délivrer une lettre de confort ou de participer à une réunion de diligence relativement à un placement de titres. Le texte qui suit donne des exemples de questions qui pourraient être posées relativement aux IFRS lors d'une telle réunion, accompagnés de commentaires sur les réponses que peut fournir l'auditeur. Ces exemples doivent être lus conjointement avec le chapitre 7200.

Questions A à C : Questions auxquelles l'auditeur est généralement en mesure de répondre

Questions D à K : Questions devant être adressées à la direction

Questions auxquelles l'auditeur est généralement en mesure de répondre

A *La direction vous a-t-elle informé de changements de méthodes comptables découlant du passage aux IFRS, ou a-t-elle eu avec vous des entretiens à ce sujet?*

Cette question commande une réponse factuelle. L'auditeur pourrait par ailleurs considérer utile de rappeler au placeur que l'auditeur et la direction ont l'habitude de s'entretenir régulièrement sur les problèmes futurs possibles, et il peut décider d'identifier certaines des questions comptables sur lesquelles des entretiens ont eu lieu.

B *Pourriez-vous décrire la nature et l'étendue des procédures que vous avez mises en œuvre à l'égard des informations financières relatives au passage aux IFRS contenues dans le rapport de gestion?*

L'auditeur répondrait que sa responsabilité professionnelle à cet égard consiste à lire le rapport de gestion qui accompagne les états financiers et à se demander si les informations qu'il contient présentent des incohérences significatives par rapport à celles que renferment les états financiers ou aux connaissances qu'il a acquises au cours de l'audit ou de l'examen, ou au cours de la mise en œuvre des procédures exigées au chapitre 7500.

L'auditeur pourrait par ailleurs considérer utile d'indiquer que, s'il prend connaissance d'une information qui, sans présenter un manque de cohérence avec les états financiers, semble constituer une information fautive ou trompeuse ou une

anomalie significative concernant des faits, il ne donnera pas son consentement à l'utilisation de son rapport avant que la question ait été résolue de manière satisfaisante.

- C *Vous a-t-il été demandé, par la direction ou le comité d'audit, de fournir une assurance ou un rassurement relativement au passage de l'entité aux IFRS?*

Cette question commande une réponse factuelle. Si l'auditeur a reçu une telle mission, il considérera peut-être utile de préciser aux placeurs qu'elle a été réalisée dans le cadre du plan global de la direction pour le passage aux IFRS, et que toutes les questions concernant la nature de la mission et les résultats des travaux réalisés doivent par conséquent être adressées à la direction.

Questions devant être adressées à la direction

- D *Les méthodes comptables IFRS décrites dans le rapport de gestion de l'émetteur sont-elles appropriées? Pourriez-vous commenter la pertinence [l'adéquation] générale des méthodes comptables de l'émetteur décrites dans le rapport de gestion? Ces méthodes comptables sont-elles conformes à celles qui sont appliquées par la majorité des entités œuvrant dans le même secteur d'activité que l'émetteur? Décrivez-vous les méthodes adoptées par l'émetteur en matière d'information financière comme étant prudentes ou audacieuses en regard de celles qui sont appliquées par d'autres entités dans le secteur?*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisque le choix de méthodes comptables appropriées s'inscrit dans l'ensemble des responsabilités appartenant à la direction. L'auditeur ne se prononcera probablement pas quant à la prudence relative des méthodes comptables utilisées par l'émetteur, car il n'existe pas de critères généralement admis pour l'évaluer.

- E *Pourriez-vous formuler des commentaires sur l'incidence attendue du passage aux IFRS sur les états financiers de l'entité?*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisque l'évaluation de l'incidence du passage aux IFRS sur les états financiers s'inscrit dans l'ensemble des responsabilités appartenant à la direction.

- F *La direction est-elle sur la bonne voie quant à l'adoption des IFRS? (Ou, pourriez-vous nous fournir une évaluation du «degré de préparation» de la direction en vue du passage aux IFRS?)*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisque le suivi du processus de transition s'inscrit dans l'ensemble des responsabilités appartenant à la direction. L'auditeur ne dispose d'aucun fondement professionnel sur lequel s'appuyer pour répondre à cette question.

G *L'affirmation de l'entité selon laquelle la transition vers les IFRS progresse concorde-t-elle avec votre compréhension de la situation? (Ou, les informations communiquées dans le rapport de gestion au sujet du plan d'adoption de l'entité sont-elles compatibles avec la compréhension que vous avez de ce plan?)*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisqu'il incombe à la direction, dans le cadre de l'ensemble de ses responsabilités, de s'assurer que les informations relatives au passage aux IFRS sont communiquées de façon appropriée. L'auditeur pourra indiquer qu'il n'a pas fait le suivi de l'état d'avancement du plan de transition de l'entité. L'auditeur ne dispose d'aucun fondement professionnel sur lequel s'appuyer pour répondre à cette question.

H *Vous attendez-vous à ce que l'entité soit en mesure de déposer ses états financiers IFRS en temps voulu?*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisqu'il incombe à la direction de déposer les états financiers de l'entité en temps voulu ou, si elle n'est pas en mesure de le faire, de fournir les informations appropriées.

I *Selon vous, l'entité dispose-t-elle de l'expertise et des ressources nécessaires pour effectuer le passage aux IFRS?*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisqu'il incombe à la direction, dans le cadre de l'ensemble de ses responsabilités, de s'assurer que l'entité a l'expertise et les ressources nécessaires. L'auditeur ne dispose d'aucun fondement professionnel sur lequel s'appuyer pour répondre à cette question.

J *La description de l'incidence prévue du passage aux IFRS que donne la direction dans le rapport de gestion tient-elle compte de tous les changements qui devraient découler de l'adoption des IFRS? (Ou, avez-vous pris connaissance de différences réelles ou potentielles entre les méthodes IFRS et les méthodes qu'applique actuellement l'entité selon les PCGR canadiens dont ne traite pas le rapport de gestion? Ou encore, êtes-vous au courant de quoi que ce soit qui vous porte à croire que les informations financières en IFRS fournies dans le rapport de gestion sont trompeuses ou qu'elles présentent des problèmes significatifs de conformité aux IFRS?)*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisqu'il incombe à la direction, dans le cadre de l'ensemble de ses responsabilités, de s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations fournies par l'entité au sujet de l'incidence du passage aux IFRS. Avant

d'avoir réalisé l'audit du premier jeu d'états financiers préparés selon les IFRS, l'auditeur ne peut se prononcer sur la question de savoir si l'incidence du passage aux IFRS a été communiquée de façon adéquate et complète par la direction.

K *Selon vous, les informations fournies dans le rapport de gestion relativement aux IFRS sont-elles conformes aux exigences de l'Avis 52-320 du personnel des ACVM?*

L'auditeur informera le placeur que seule la direction peut répondre à cette question, puisqu'il incombe à la direction, dans le cadre de l'ensemble de ses responsabilités, de s'assurer que les informations fournies sont compatibles avec la législation sur les valeurs mobilières. L'auditeur ne dispose d'aucun fondement professionnel sur lequel s'appuyer pour répondre à cette question.

6. RÉALISATION DE TRAVAUX D'AUDIT PRÉLIMINAIRES SUR DES ÉLÉMENTS DE L'ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE D'OUVERTURE EN IFRS

6 Nous sommes au début de 2010. L'entité a entrepris la préparation de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Elle a demandé à l'auditeur de commencer à effectuer des travaux d'audit sur des éléments de cet état, en vue de l'audit de ses premiers états financiers IFRS couvrant la période close le 31 décembre 2011. Quels sont les éléments que l'auditeur peut prendre en compte avant d'accepter d'effectuer des travaux d'audit préliminaires sur l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS et, le cas échéant, de les réaliser et d'en communiquer les résultats.

Contexte

1 Dans le contexte du passage aux IFRS, il se peut que l'entité demande à l'auditeur de réaliser, en vue de l'audit de ses premiers états financiers IFRS couvrant la période close le 31 décembre 2011, des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Par exemple, l'entité pourrait avoir préparé l'analyse de ses contrats de location et demander à l'auditeur d'effectuer des travaux d'audit sur ces contrats au début de 2010, ou encore, elle pourrait avoir préparé l'analyse de ses immobilisations corporelles et demander à l'auditeur d'effectuer des travaux d'audit sur ces immobilisations à la fin de 2010.

Acceptation

2 Afin d'éviter les malentendus, l'entité et l'auditeur ont tous deux intérêt à ce que les conditions de la mission (par exemple son objectif et son étendue) soient finalisées dans des délais appropriés, de préférence avant le début des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Les normes professionnelles exigent de l'auditeur qu'il convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas.

Considérations relatives au contrôle qualité

3 Si la mission nécessite une revue de contrôle qualité, il est souhaitable que le responsable du contrôle qualité de la mission s'acquitte de ses responsabilités au fur et à mesure de la réalisation des travaux d'audit préliminaires sur les éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Cela permettra d'effectuer en temps opportun la revue de contrôle qualité de la mission à des stades appropriés au cours de la mission et de résoudre rapidement des questions importantes à

la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission, au plus tard à la date du rapport.

- 4 Les travaux d'audit préliminaires effectués peuvent influencer sur la réflexion de l'associé responsable de l'audit quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Par conséquent, si l'associé responsable actuel doit, en raison des exigences de rotation prévues dans les politiques de contrôle qualité du cabinet, se retirer de la mission avant l'audit des premiers états financiers IFRS couvrant la période close le 31 décembre 2011, il est souhaitable que ce soit son successeur pressenti qui assume la responsabilité des travaux d'audit préliminaires à réaliser sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Le cabinet examinera l'incidence future qu'aura, le cas échéant, sur sa politique de rotation de l'associé responsable, l'intervention de l'associé successeur pressenti dans ces travaux d'audit préliminaires. Le cabinet réfléchira à des questions similaires en ce qui concerne la rotation du responsable du contrôle qualité de la mission.

Réalisation des travaux

Compréhension de l'entité et de son environnement

- 5 Les normes professionnelles exigent que l'auditeur acquière une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques. Il est important de noter que, même lorsqu'il effectue sur une longue période des travaux sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, l'auditeur est tenu d'acquérir cette compréhension et d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit portant sur les éléments en question.
- 6 Dans le contexte de travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, les aspects qu'il peut être particulièrement important de prendre en considération aux fins de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, sont similaires à ceux présentés à l'Annexe A et à l'Annexe B de la Question 4, «Examen des premiers états financiers intermédiaires de 2011».
- 7 Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit portant sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, l'auditeur se rappellera que, si l'un de ces éléments donne lieu à un risque important, il doit, conformément aux normes professionnelles :
 - évaluer la conception des contrôles de l'entité relatifs à ce risque, y compris les activités de contrôle pertinentes, et déterminer si ces contrôles ont été mis en place;

- mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque.

Méthodes comptables

- 8 La NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, exige de l'auditeur qu'il évalue si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité.
- 9 Lorsqu'il évalue si les méthodes comptables de l'entité sont cohérentes avec celles en usage dans le secteur d'activité pertinent et appropriées pour ses activités, l'auditeur peut déterminer que, même si les méthodes comptables sont appropriées et cohérentes avec les exigences des IFRS, elles ne sont peut-être pas les plus appropriées.
- 10 Lorsque l'auditeur détermine que les méthodes comptables ne sont pas les plus appropriées, la NCA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*, exige que l'auditeur explique aux responsables de la gouvernance pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon les IFRS, n'est pas la plus appropriée par rapport aux circonstances particulières de l'entité.

Caractère significatif

- 11 L'auditeur applique le concept de caractère significatif :
- lors de la planification et de la réalisation de l'audit;
 - lorsqu'il évalue l'incidence des anomalies détectées.
- Lorsque l'auditeur effectue des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, c'est le seuil de signification à l'étape de la planification et de la réalisation de l'audit qui est pertinent.
- 12 La détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et dépend de facteurs quantitatifs et qualitatifs. L'auditeur pourrait par exemple juger qu'il est approprié d'utiliser un pourcentage de l'actif ou de l'actif net de l'entité lorsqu'il effectue une évaluation quantitative initiale de ce qui est significatif par rapport à l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS.
- 13 Si, par exemple, l'auditeur se sert de l'actif ou de l'actif net de l'entité comme élément de référence pour établir un seuil de signification provisoire aux fins de l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, il se demandera s'il est possible que ce seuil provisoire soit nettement plus élevé que le seuil dont il prévoit se servir pour l'audit des informations financières comparatives du 31 décembre 2010 conformes aux IFRS (seuil qui pourrait être déterminé en fonction du résultat net prévu de l'entité pour 2010). Le cas échéant, il se pourrait qu'il ait à effectuer des travaux supplémentaires pour obtenir

des éléments probants qui lui permettront de conclure à l'absence d'anomalies dans les soldes d'ouverture des capitaux propres lors de l'audit des informations financières comparatives du 31 décembre 2010 conformes aux IFRS. Pour réduire la probabilité que cela se produise, l'auditeur peut tenir compte du seuil de signification dont il prévoit se servir pour l'audit des informations financières comparatives du 31 décembre 2010 conformes aux IFRS au moment d'établir le seuil de signification provisoire pour l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS.

- 14 L'auditeur doit modifier le seuil de signification si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un seuil de signification différent. Ainsi, si les éléments probants obtenus au cours de la mission l'amènent à conclure que le seuil de signification déterminé initialement n'est plus approprié, l'auditeur doit le modifier et revoir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit. L'établissement d'un seuil de signification prudent à un stade préliminaire réduit la probabilité d'avoir à le revoir à la baisse au cours de l'audit.

Audit des estimations

- 15 Selon le paragraphe 14 de l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, les estimations établies selon les IFRS par une entité à la date de transition doivent être cohérentes avec les estimations établies à la même date selon le référentiel comptable antérieur (après les ajustements destinés à refléter toute différence entre les méthodes comptables), sauf si des éléments probants objectifs montrent que ces dernières estimations étaient erronées. Par conséquent, l'entité n'est pas autorisée, du seul fait de connaissances acquises a posteriori, à réviser les estimations établies selon le référentiel comptable antérieur et reflétées dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS.
- 16 L'entité pourrait être moins susceptible d'utiliser des connaissances obtenues a posteriori pour établir ses estimations comptables si l'auditeur effectue des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Il peut donc être souhaitable qu'une partie de ces travaux porte sur les estimations.

Réévaluation des travaux réalisés

- 17 Il est essentiel que les travaux d'audit soient réévalués à la lumière des nouvelles informations obtenues à mesure que l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS progresse, en particulier en ce qui concerne les travaux effectués à un stade préliminaire. Il faudra que l'auditeur se demande si les éléments probants obtenus demeurent suffisants et appropriés et si, par exemple, il y a eu des changements touchant l'un ou l'autre des éléments suivants :
- l'évaluation du caractère significatif et l'évaluation des risques;

- le choix ou l'application des méthodes comptables de l'entité, y compris en ce qui concerne les exemptions facultatives et les exceptions obligatoires prévues dans l'IFRS 1 ainsi que l'adoption anticipée (lorsqu'elle est permise) d'IFRS qui n'entreront en vigueur qu'après l'établissement des premiers états financiers IFRS de l'entité;
- les obligations d'information financière, en raison de la publication d'IFRS (normes ou interprétations) nouvelles ou révisées.

Documentation

18 Au début de 2010, il se peut que l'auditeur réalise l'audit des états financiers de la période close le 31 décembre 2009 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément et, parallèlement, des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Il est possible que certains des éléments probants recueillis pour appuyer son opinion sur les états financiers de la période close le 31 décembre 2009 puissent également être utilisés dans le cadre des travaux d'audit préliminaires sur l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. À cet égard, l'auditeur se rappellera que la documentation de l'audit vise à constituer un dossier suffisant et approprié des éléments qui lui permettent d'étayer son rapport. Par conséquent, si l'auditeur effectue simultanément des travaux d'audit pour satisfaire ces deux objectifs, une bonne pratique consiste à consigner séparément les éléments probants à l'appui de son rapport sur les états financiers de la période close le 31 décembre 2009 et les éléments probants réunis dans le cadre de ses travaux préliminaires sur l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Par exemple, l'auditeur pourrait considérer utile de constituer deux dossiers d'audit ou d'utiliser des sections distinctes dans un même dossier; il veillera à consigner dans le bon dossier ou la bonne section la documentation des éléments probants recueillis.

Communication avec les responsables de la gouvernance

19 Il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent connaître les résultats des travaux d'audit préliminaires effectués sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. L'auditeur leur communiquera en temps opportun les observations découlant de ses travaux d'audit préliminaires qui sont importantes et pertinentes par rapport à leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière.

20 Au fur et à mesure que ses travaux d'audit préliminaires progressent, l'auditeur peut communiquer son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Des exemples de questions pouvant être communiquées se trouvent à l'Annexe 2 de la NCA 260, *Communication avec les responsables*

de la gouvernance, et au paragraphe 20 du chapitre 5751, «Communications avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière».

- 21 La mise en œuvre des procédures d'audit peut amener l'auditeur à prendre connaissance d'anomalies potentiellement significatives, ou encore de déficiences (faiblesses) potentiellement importantes dans le contrôle interne sur l'information financière. Au cours de la phase initiale de ses travaux, il se peut que l'auditeur n'ait pas pris connaissance de tous les faits et circonstances nécessaires pour lui permettre de déterminer si les anomalies en question sont significatives ou d'évaluer la gravité des déficiences relevées dans le contrôle interne sur l'information financière. De plus, comme l'entité n'a pas encore finalisé la préparation de ses premiers états financiers IFRS ni son processus de conception, de mise en œuvre et de maintien du contrôle interne afférent au passage aux IFRS, il se peut qu'elle prenne des mesures à l'égard de ces questions ultérieurement au cours de l'audit. L'auditeur exercera donc son jugement professionnel pour déterminer le calendrier, la nature et l'étendue de ses communications sur ces questions à la direction et aux responsables de la gouvernance pendant la phase initiale de ses travaux.
- 22 Si l'auditeur prend connaissance de l'existence d'anomalies potentiellement significatives ou de déficiences (faiblesses) potentiellement importantes dans le contrôle interne sur l'information financière au cours de la mise en œuvre de procédures d'audit relatives à l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS, il considérera aussi l'incidence, le cas échéant, de ces anomalies ou déficiences sur l'audit des états financiers de la période close le 31 décembre 2009 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément.
- 23 En outre, l'auditeur pourrait juger utile de rappeler aux responsables de la gouvernance que :
- son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, de même que ses constatations relatives à l'existence possible d'anomalies significatives ou de déficiences (faiblesses) importantes dans le contrôle interne sur l'information financière, pourraient changer du fait de toute différence touchant les faits, les circonstances ou les hypothèses;
 - même s'il ne l'a pas encore fait, il se peut qu'il communique ultérieurement des questions liées à son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité ou à l'existence possible d'anomalies significatives ou de déficiences (faiblesses) importantes. L'auditeur souhaitera peut-être informer les responsables de la gouvernance du fait que ses communications portent sur les questions dont il a pris connaissance au cours de la réalisation des travaux d'audit préliminaires sur des éléments de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. L'absence de communication sur un des éléments ayant fait l'objet de travaux d'audit préliminaires ne signifie pas pour autant que l'auditeur a

obtenu des éléments probants suffisants sur l'élément en question;

- son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, et ses constatations relatives à l'existence possible d'anomalies significatives ou de déficiences (faiblesses) importantes dans le contrôle interne sur l'information financière, seront réexaminés une fois achevé l'audit de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS.

7. NORMES D'AUDIT APPLICABLES À L'AUDIT DE L'ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE D'OUVERTURE EN IFRS

7 *Faut-il appliquer les NCA ou les normes d'audit actuelles à l'audit de la situation financière d'ouverture en IFRS?*

- 1 Les dispositions liées à la transition aux IFRS exigent la présentation d'un état de la situation financière d'ouverture en IFRS dans les états financiers de la première année d'application du nouveau référentiel d'information financière¹³. Par conséquent, les premiers états financiers IFRS d'une entité comprendraient les états de la situation financière suivants :
 - au 31 décembre 2011;
 - au 31 décembre 2010;
 - au 1^{er} janvier 2010 (état de la situation financière d'ouverture en IFRS).
- 2 Les NCA s'appliquent aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Leur adoption anticipée n'est pas permise.
- 3 Dans le contexte du passage aux IFRS, l'auditeur de l'entité appliquera 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.
- 4 Il existe divers points de vue défendables quant à la question de savoir s'il faut appliquer les normes d'audit actuelles (applicables aux audits d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2010) ou les NCA à l'audit de la situation financière d'ouverture en IFRS du 1^{er} janvier 2010. En fait, l'auditeur pourrait dans ce cas choisir d'appliquer :
 - soit les normes d'audit actuelles¹⁴;
 - soit les NCA;
 - ou encore une combinaison des deux ensembles de normes.
- 5 Dans tous les cas, le rapport de l'auditeur fera mention des NAGR canadiennes.

¹³ Paragraphe 6 de l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*.

¹⁴ Seules les NCA s'appliquent aux audits d'états de la situation financière d'ouverture en IFRS établis le 14 décembre 2010 ou à une date ultérieure.

8. CHANGEMENT D'AUDITEUR

Les Questions 8A et 8B reposent sur le scénario suivant : une entité demande à un auditeur successeur d'auditer ses états financiers de 2011; les états financiers de 2010, établis selon les PCGR prébasculément, ont été audités par un prédécesseur.

Contexte

- 1 Pour être conformes à l'IAS 1, *Présentation des états financiers*, les premiers états financiers en IFRS de l'entité doivent comprendre ce qui suit :

Premiers états financiers en IFRS		
Période considérée	Informations comparatives	
Première période de présentation de l'information financière selon les IFRS	États financiers comparatifs de 2010 en IFRS	État de la situation financière d'ouverture en IFRS
État de la situation financière au 31 décembre 2011	État de la situation financière au 31 décembre 2010	État de la situation financière au 1 ^{er} janvier 2010
État du résultat global ¹⁵ de l'exercice clos le 31 décembre 2011	État du résultat global ¹⁵ de l'exercice clos le 31 décembre 2010	
Tableau des flux de trésorerie de l'exercice clos le 31 décembre 2011	Tableau des flux de trésorerie de l'exercice clos le 31 décembre 2010	
État des variations des capitaux propres de l'exercice clos le 31 décembre 2011	État des variations des capitaux propres de l'exercice clos le 31 décembre 2010	
Notes annexes	Notes annexes	Notes annexes

- 2 Les informations comparatives (c'est-à-dire les états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS) de l'entité sont tirées de ses états financiers du 31 décembre 2010 et de son état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, après ajustement de ces états pour les rendre conformes aux IFRS («ajustements liés aux IFRS»).
- 3 La réglementation canadienne sur les valeurs mobilières exige que toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers en IFRS soient auditées.

¹⁵ Ou compte de résultat et état des autres éléments du résultat global.

8A *Lorsqu'il a été demandé à l'auditeur successeur de faire rapport sur toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers en IFRS, quelles sont certaines des questions relatives à un changement d'auditeur que le successeur pourrait juger utile de prendre en compte aux fins de l'audit des états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS (c'est-à-dire des informations comparatives)?*

Acceptation

- 4 Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur successeur sur les premiers états financiers en IFRS de l'émetteur assujéti ferait mention de tous les états décrits au paragraphe 1. L'auditeur successeur assume donc l'entière responsabilité de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des premiers états financiers en IFRS, y compris les informations comparatives.
- 5 Les normes professionnelles exigent que l'auditeur n'accepte une mission que s'il est compétent pour réaliser la mission et en a les capacités, y compris le temps et les ressources. Par conséquent, l'auditeur successeur doit s'assurer de posséder une formation et des compétences en IFRS suffisantes avant d'accepter la mission.
- 6 En ce qui a trait aux responsabilités de l'auditeur à l'égard des informations comparatives, l'objectif de l'auditeur successeur est d'obtenir l'assurance raisonnable que ces informations ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si elles ont été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux IFRS.
- 7 Pour atteindre l'objectif consistant à obtenir l'assurance raisonnable que les informations comparatives ne comportent pas d'anomalies significatives, l'auditeur successeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir pertinents présentés dans les états financiers du 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, ainsi qu'à l'égard des ajustements liés aux IFRS.
- 8 Comme l'opinion formulée par l'auditeur successeur dans son rapport sur les premiers états financiers en IFRS englobe les informations comparatives, il n'accepte la mission que s'il est capable de satisfaire aux exigences en matière d'indépendance pour toutes les périodes sur lesquelles porte son opinion d'audit.

Considérations relatives à l'audit initial

- 9 Si l'auditeur successeur accepte la mission d'auditer les premiers états financiers en IFRS de l'entité, il peut tenir compte de l'information obtenue dans le cadre de sa revue du dossier de

travail de son prédécesseur concernant les audits des états financiers du 31 décembre 2010 et de l'état de la situation financière au 31 décembre 2009 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, aux fins de la planification de l'audit (voir ci-dessous les paragraphes portant sur la planification de l'audit) des premiers états financiers en IFRS, y compris les informations comparatives.

- 10 La responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit (voir plus loin les paragraphes sur la collecte des éléments probants) réalisés et des conclusions tirées à l'égard des premiers états financiers en IFRS, y compris les informations comparatives, incombe entièrement à l'auditeur successeur. L'auditeur peut cependant envisager d'utiliser les travaux de son prédécesseur pour recueillir des éléments probants¹⁶.

Planification de l'audit

- 11 La NCA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, exige de l'auditeur qu'il établisse une stratégie générale d'audit et élabore un plan de mission. Lorsqu'il réalise un audit des informations comparatives, l'auditeur successeur établit donc la stratégie générale de l'audit et élabore un plan de mission conformément aux exigences de la NCA 300. Il peut aussi voir dans quelle mesure l'utilisation des travaux de son prédécesseur peut l'aider à élaborer le plan de mission. Si l'auditeur successeur est en mesure¹⁷, et décide d'utiliser les travaux de son prédécesseur pour faciliter l'élaboration du plan de mission, il tient compte de l'information obtenue dans le cadre de la revue du rapport du prédécesseur et de la documentation de l'audit ainsi que des demandes d'informations faites par ce dernier.
- 12 La NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, exige de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Lorsque l'auditeur successeur réalise un audit des informations comparatives, il tient compte des risques au niveau des assertions contenues dans les états financiers telles qu'elles sont présentées à l'origine selon les PCGR canadiens prébasculément

¹⁶ Le prédécesseur n'est pas :

- un spécialiste, au sens du chapitre 5049, «Utilisation de spécialistes dans les missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques», ou un expert choisi par l'auditeur, au sens de la NCA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*;
- un auditeur interne, au sens du chapitre 5050, «Utilisation des travaux d'audit interne dans les missions de certification autres que les audits d'états financiers ou d'autres informations financières historiques», ou de la NCA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*;
- un deuxième vérificateur / vérificateur ou auditeur d'une composante, au sens du chapitre 6930, «Utilisation du travail d'un autre vérificateur», ou de la NCA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

¹⁷ Il se peut que le prédécesseur ne permette pas un plein accès à son dossier de travail ou qu'il exige que l'auditeur successeur signe une lettre d'entente dans laquelle ce dernier convient de ne pas utiliser les procédures d'audit ou les résultats de leur mise en œuvre consignés dans le dossier de travail du prédécesseur comme éléments probants à l'appui de l'opinion d'audit qu'il formulera à l'égard des états financiers de l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur successeur ne peut utiliser les travaux de son prédécesseur à titre d'éléments probants.

et de leur interaction avec les risques identifiés pour l'audit des informations comparatives.

- 13 Pour répondre aux risques identifiés l'auditeur doit, selon la NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, concevoir et mettre en œuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques. Lorsqu'il réalise un audit des informations comparatives, l'auditeur successeur établit une attente quant à la nature et à l'étendue des éléments probants à réunir pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, au besoin, évalue comment les travaux de son prédécesseur pourraient s'intégrer dans sa stratégie générale d'audit et son plan de mission.

Collecte des éléments probants

- 14 Pour répondre aux risques identifiés, l'auditeur successeur peut envisager de mettre en œuvre les procédures suivantes dans le but de réunir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des informations comparatives :
- mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir pertinents présentés dans les états financiers du 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, ainsi qu'à l'égard des ajustements liés aux IFRS;
 - évaluer si les procédures d'audit mises en œuvre à l'égard des états financiers en IFRS du 31 décembre 2011 permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les informations comparatives¹⁸.
- 15 En outre, l'auditeur successeur obtient des éléments probants suffisants et appropriés sur l'exhaustivité des ajustements liés aux IFRS. Par exemple, il faut qu'il détermine si l'application rétrospective des coûts aux immobilisations corporelles s'est faite en conformité avec les IFRS même si aucun ajustement lié aux IFRS n'a été comptabilisé.

Utilisation des travaux du prédécesseur par l'auditeur successeur pour faciliter la collecte des éléments probants

- 16 Lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit spécifiques à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir pertinents présentés dans les états financiers du 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, l'auditeur successeur peut envisager d'utiliser les travaux de son prédécesseur en passant en revue le dossier de travail de ce dernier. Par exemple, si le prédécesseur a confirmé les soldes des comptes clients, l'auditeur successeur peut être en mesure d'utiliser ces éléments probants pour

¹⁸ Les paragraphes A6 et A7 de la NCA 510, *Audit initial – Soldes d'ouverture*, contiennent des indications sur la manière d'obtenir des éléments probants sur les soldes d'ouverture.

attester les assertions relatives à l'existence et à l'exactitude de ces soldes, à condition que l'utilisation des travaux du prédécesseur soit compatible avec l'évaluation des risques faite par l'auditeur successeur.

- 17 Si l'auditeur successeur est en mesure d'utiliser les travaux de son prédécesseur et prévoit le faire, il :
- acquiert une compréhension de l'indépendance et de la compétence professionnelle du prédécesseur pour utiliser ses travaux;
 - passe en revue le dossier de travail du prédécesseur et détermine la mesure dans laquelle il peut utiliser les travaux d'audit de ce dernier.
- 18 La mesure dans laquelle l'auditeur successeur peut être à même d'utiliser les travaux du prédécesseur est fonction des éléments suivants :
- le degré de collaboration du prédécesseur (par exemple en ce qui a trait à l'accès à son dossier de travail) concernant les audits des états financiers du 31 décembre 2010 et de l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément;
 - le caractère approprié des travaux d'audit réalisés par le prédécesseur et des conclusions qu'il a tirées dans le cadre des audits des états financiers du 31 décembre 2010 et de l'état de la situation financière au 31 décembre 2009, préparés selon les PCGR canadiens prébasculément.

Étendue de l'utilisation des travaux du prédécesseur	Collaboration du prédécesseur	Caractère approprié des travaux du prédécesseur
<i>Utilisation plus étendue des travaux du prédécesseur</i>	<i>Plus grande collaboration</i>	<i>Plus approprié</i>
<i>Faible utilisation ou absence d'utilisation des travaux du prédécesseur</i>	<i>Peu ou pas de collaboration</i>	<i>Moins ou pas approprié</i>

- 19 Lorsqu'il utilise les travaux de son prédécesseur, l'auditeur successeur se demande s'il doit :
- mettre en œuvre les mêmes procédures que celles appliquées par son prédécesseur; et/ou
 - mettre en œuvre des procédures en sus des travaux réalisés par son prédécesseur.

La question de savoir s'il faut mettre en œuvre les mêmes procédures que celles appliquées par le prédécesseur ou mettre en œuvre des procédures en sus des travaux réalisés par le prédécesseur est une affaire de jugement professionnel.

20 L'auditeur successeur peut aussi juger utile de passer en revue les dossiers de travail de son prédécesseur pour des périodes autres que celles couvertes par les états financiers du 31 décembre 2010 et l'état de la situation financière au 31 décembre 2009. Par exemple, si une entité décide, en conformité avec l'IFRS 1, *Première application des Normes internationales d'information financière*, de retraiter rétrospectivement un regroupement d'entreprises ayant eu lieu en 2007, l'auditeur successeur pourra juger utile de passer en revue le dossier de travail de son prédécesseur pour cette année-là afin de déterminer si l'entité a retraité correctement la comptabilisation et l'évaluation des actifs identifiables acquis, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, en conformité avec la version de l'IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*, en vigueur à la fin de la première période de présentation de l'information financière selon les IFRS.

21 Lorsqu'il documente l'utilisation des travaux de son prédécesseur, l'auditeur successeur, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des états financiers, tient compte des exigences des Normes canadiennes d'audit quant à la forme, au contenu et à l'étendue de la documentation de l'audit, notamment celles qui sont énoncées aux paragraphes 8 à 11 de la NCA 230, *Documentation de l'audit*.

8B Il a été demandé au prédécesseur de faire rapport sur les états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS (c'est-à-dire les informations comparatives), et il a été demandé à l'auditeur successeur de faire rapport sur les états financiers de la première période de présentation de l'information financière en IFRS seulement (c'est-à-dire l'exercice clos le 31 décembre 2011). Les opinions respectives du prédécesseur et de l'auditeur successeur portent sur des aspects différents des premiers états financiers en IFRS, mais, collectivement, leurs opinions couvrent l'ensemble des premiers états financiers en IFRS. Dans un tel scénario, quels sont les éléments clés que l'auditeur successeur et son prédécesseur doivent prendre en compte, outre ceux mentionnés à la Question 8A?

Contexte

22 Comme il est indiqué au paragraphe 1 de la Question 8A, les premiers états financiers en IFRS comprennent les états financiers de la période considérée (soit l'exercice clos le 31 décembre 2011) et les informations comparatives (c'est-à-dire les états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS). Ces premiers états financiers en IFRS sont présentés comme un jeu complet et intégré d'états financiers selon l'IFRS 1.

- 23 Par conséquent, lorsque l'auditeur successeur et son prédécesseur font rapport sur des aspects spécifiques différents des premiers états financiers en IFRS de l'entité, les deux rapports (celui de l'auditeur successeur sur les états financiers de la période considérée et celui du prédécesseur sur les informations comparatives) doivent accompagner les premiers états financiers en IFRS. Chaque rapport doit donc indiquer clairement aux lecteurs les aspects spécifiques des premiers états financiers en IFRS dont l'auditeur assume la responsabilité.
- 24 Par ailleurs, une mission visant la délivrance d'un rapport sur certains aspects des premiers états financiers en IFRS, dans un contexte où un autre auditeur fait rapport sur d'autres aspects du même jeu d'états financiers, pose des difficultés et des risques particuliers dont l'auditeur successeur et son prédécesseur doivent être conscients. Il leur faudra déterminer comment les indications contenues dans la Question 8A s'appliquent dans ce contexte.

Éléments à considérer par le prédécesseur

- 25 Bien qu'il ait audité les états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 2009 établis selon les PCGR canadiens prébasculément, le prédécesseur n'a pas audité les informations comparatives présentées dans les premiers états financiers en IFRS de l'entité. Ainsi, lors de l'audit des états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 2009, l'auditeur n'aura pas, par exemple, procédé à l'évaluation :
- a) du caractère approprié des méthodes comptables IFRS retenues par l'entité;
 - b) de l'exhaustivité des ajustements liés aux IFRS;
 - c) du caractère adéquat des informations fournies sur les informations comparatives, qui n'avaient peut-être pas été présentées dans les notes aux états financiers établis selon les PCGR canadiens prébasculément.

Par conséquent, il ne serait pas approprié que le prédécesseur fasse rapport sur les informations comparatives en se fondant uniquement sur les travaux d'audit réalisés à l'égard des états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 2009 établis selon les PCGR canadiens prébasculément.

- 26 De plus, les normes professionnelles exigent que l'auditeur n'accepte une mission que s'il est compétent pour la réaliser et en a les capacités, y compris le temps et les ressources. Le prédécesseur doit donc s'assurer de posséder une formation et des compétences en IFRS suffisantes avant d'accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur les informations comparatives. L'auditeur successeur doit faire de même avant d'accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur les états financiers de la période considérée (c'est-à-dire l'exercice clos le 31 décembre 2011).
- 27 La NCA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, exige de l'auditeur qu'il convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les

responsables de la gouvernance, selon le cas. Comme l'audit des informations comparatives est une mission distincte des audits des états financiers des exercices clos les 31 décembre 2010 et 2009 établis selon les PCGR canadiens prébasculément, le prédécesseur est tenu de convenir, avec la direction ou les responsables de la gouvernance, des termes et conditions de la mission d'audit des informations comparatives.

- 28 Selon le paragraphe 23 de l'IFRS 1, l'entité doit expliquer l'incidence de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie présentés. Le paragraphe 24 de la même norme spécifie les divers rapprochements et les informations (ci-après appelés collectivement «la note sur les rapprochements») que doivent comprendre les premiers états financiers en IFRS d'une entité pour être conformes au paragraphe 23. Comme la note sur les rapprochements doit inclure des rapprochements entre les capitaux propres à des dates spécifiées (soit au 31 décembre 2010 et au 1^{er} janvier 2010 dans le présent scénario) et le résultat global total pour la période spécifiée (soit l'exercice clos le 31 décembre 2010 dans le présent scénario), et donner suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs de comprendre les ajustements significatifs apportés à l'état de la situation financière et à l'état du résultat global, on peut supposer que la note sur les rapprochements est couverte par l'opinion du prédécesseur sur les informations comparatives.
- 29 Selon le paragraphe 41 de la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, le rapport de l'auditeur successeur et celui de son prédécesseur doivent tous deux porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle leur auteur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les aspects des premiers états financiers en IFRS relevant de sa mission, dont des éléments qui attestent que tous les états compris dans les premiers états financiers en IFRS, y compris les notes annexes, ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers. Par conséquent, lors de l'audit des informations comparatives, le prédécesseur devra notamment songer à ce qui suit :
- a) mettre en œuvre des procédures relatives aux événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport. La NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, établit les procédures à mettre en œuvre à cet égard;
 - b) obtenir des déclarations écrites concernant les informations comparatives. La NCA 580, *Déclarations écrites*, précise 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 qu'elle ne doit pas être postérieure à celle-ci. De plus, les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport de l'auditeur (c'est-à-dire, dans le présent scénario, les états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS);

- c) évaluer si les premiers états financiers en IFRS fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies, et si ces méthodes sont conformes aux IFRS et appropriées, selon les exigences de la NCA 700. Il lui faudra notamment évaluer le caractère adéquat des informations fournies relativement aux méthodes retenues et suivies par l'entité, y compris en ce qui concerne les exemptions facultatives et les exceptions obligatoires prévues dans l'IFRS 1;
- (d) obtenir des déclarations de l'auditeur successeur attestant du fait que celui-ci a identifié ou non, dans le cadre de son audit des états financiers de la période considérée (soit l'exercice clos le 31 décembre 2011), des événements ayant une incidence sur les informations comparatives sur lesquelles porte le rapport du prédécesseur.

Éléments à considérer par l'auditeur successeur

30 Selon 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 (au 31 décembre 2010) ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée (soit l'exercice clos le 31 décembre 2011). De plus, la NCA 510 lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, ou si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates. Comme il est indiqué au paragraphe 28, on peut supposer que la note sur les rapprochements est couverte par l'audit des informations comparatives prises dans leur ensemble réalisé par le prédécesseur. Toutefois, dans le contexte d'un changement de référentiel d'information financière, l'auditeur successeur devra déterminer si les méthodes comptables retenues et suivies aux fins de l'établissement des informations comparatives sont conformes aux IFRS et appropriées pour l'entité, y compris en ce qui concerne les exemptions et les choix prévus dans l'IFRS 1 dont l'entité s'est prévaluée, puisqu'il s'agit de décisions susceptibles d'avoir une incidence sur la période considérée.

31 Si l'auditeur successeur prend connaissance de l'existence possible d'une anomalie significative dans les informations comparatives, y compris la note sur les rapprochements, il doit, selon le paragraphe 8 de la NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires dans les circonstances afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe réellement une anomalie significative. La NCA 710 contient en outre des exigences et des indications concernant les mesures que l'auditeur doit prendre s'il conclut

à l'existence d'une anomalie significative dans les informations comparatives.

Coordination entre le prédécesseur et l'auditeur successeur

- 32 La coordination entre l'auditeur successeur et son prédécesseur est essentielle étant donné qu'ils font rapport sur des aspects différents d'un seul jeu complet et intégré d'états financiers présentés comme les premiers états financiers en IFRS de l'entité. Par exemple, il se peut qu'une note annexe porte sur des éléments touchant à la fois les informations de la période considérée et les informations comparatives. Certains éléments de la note seraient alors couverts par l'opinion de l'auditeur successeur et par celle de son prédécesseur, puisque les deux opinions font mention d'«autres informations explicatives».
- 33 L'alinéa 6 c) de la NCA 510 requiert que l'auditeur prenne une ou plusieurs des trois mesures qui y sont énumérées pour 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. La coordination entre l'auditeur successeur et son prédécesseur peut être un moyen efficace d'appliquer le sous-alinéa 6 c)ii) (c'est-à-dire pour évaluer si les procédures d'audit mises en œuvre dans la période considérée permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture). Outre l'exemple mentionné au paragraphe 32 ci-dessus, voici d'autres exemples de secteurs où la coordination entre les deux auditeurs peut être nécessaire ou souhaitable :
- a) l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables, y compris en ce qui concerne les exemptions et les choix prévus dans l'IFRS 1 dont l'entité s'est prévalué;
 - b) la détermination des seuils de signification pour chaque période;
 - c) l'identification des questions qui requièrent des jugements importants;
 - d) la conception et la mise en œuvre de procédures de confirmation externe;
 - e) la mise en œuvre de procédures relatives à l'examen des événements postérieurs à la date de clôture;
 - f) l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées;
 - g) la datation des rapports des auditeurs;
 - h) la communication des rapports aux responsables de la gouvernance.

Questions relatives au rapport

- 34 Pour les raisons indiquées au paragraphe 29, les rapports de l'auditeur successeur et de son prédécesseur devraient, dans biens des cas, porter la même date. Par ailleurs, les deux auditeurs auront à déterminer comment décrire clairement leurs responsabilités respectives quant aux premiers états financiers en IFRS de l'entité.

35 Voici un exemple de rapport d'un prédécesseur sur les informations comparatives et le résumé connexe des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des informations comparatives de la société ABC, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2010 et au 1^{er} 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 qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X expliquant l'incidence, sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, de la transition des principes comptables généralement reconnus du Canada en vigueur avant le basculement aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

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 informations comparatives contenues dans les états financiers ci-joints, 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 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 informations comparatives contenues dans les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 2010 et au 1^{er} janvier 2010, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2010, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Autre point

L'état de la situation financière au 31 décembre 2011, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour l'exercice clos le 31 décembre 2011, ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée le 21 février 2012.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

- 36 La NCA 710, *Informations comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, impose à l'auditeur successeur d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, à moins que le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente soit de nouveau publié avec les états financiers. Dans le présent scénario, comme le prédécesseur exprime une opinion sur les informations comparatives, l'auditeur successeur n'est pas tenu d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. Toutefois, afin de clarifier les responsabilités respectives des deux auditeurs, l'auditeur successeur pourra considérer utile d'en inclure un pour indiquer que les informations comparatives, y compris la note X expliquant l'incidence, sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, de la transition des PCGR canadiens prébasculément aux IFRS, ont été auditées par un autre auditeur. Le paragraphe sur d'autres points pourrait être libellé comme suit :

Autre point

Les informations comparatives, qui comprennent les états de la situation financière au 31 décembre 2010 et au 1^{er} 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 qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives, y compris la note X expliquant l'incidence, sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, de la transition des principes comptables généralement reconnus du Canada en vigueur avant le basculement aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ont été auditées par un autre auditeur qui a exprimé une opinion non modifiée le 21 février 2012.

9. COMMUNICATION D'INFORMATIONS EN IFRS

9 *Une entité qui prépare actuellement son information financière selon les PCGR canadiens en vigueur avant le basculement a :*

- a) soit communiqué des informations en IFRS dans des documents qui contiennent, ou qui intègrent par renvoi, les états financiers audités ou examinés par l'auditeur;*
- b) soit consenti à l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers dans le contexte des documents.*

Quelles normes du Manuel de l'ICCA - Certification (le Manuel) l'auditeur peut-il consulter pour prendre connaissance des exigences et indications applicables aux informations en IFRS communiquées?

- 1 Le passage aux IFRS ne crée pas de nouvelles responsabilités pour l'auditeur.
- 2 Le lecteur trouvera ci-dessous des exemples de normes pouvant s'appliquer à différents documents. Il convient de rappeler au lecteur que ces exemples sont fondés sur les prémisses énoncées à la page 1 du présent guide, à savoir que l'exercice de l'entité prend fin le 31 décembre et qu'elle applique les IFRS pour la première fois en 2011.
- 3 Quelles que soient les normes applicables, l'auditeur a, en vertu du code de déontologie de son ordre provincial, la responsabilité en tant que professionnel de ne pas s'associer à des informations qu'il croit, ou a des raisons de croire, fausses ou trompeuses.
- 4 Par ailleurs, le chapitre 5020, «Association», décrit la manière dont l'expert-comptable s'associe à des informations, les responsabilités en tant que professionnel qui découlent d'une telle association et les mesures que l'expert-comptable peut prendre pour limiter les mentions inappropriées de son nom.
- 5 L'applicabilité de la NCA 720, *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités*, dans le contexte des rapports annuels, documents de placement et circulaires d'information fait actuellement l'objet de délibérations. Par conséquent, les indications qui suivent ne traitent pas de la question de savoir si la NCA 720 s'applique dans ces situations. Ces indications seront mises à jour ultérieurement.

<p><i>Quel chapitre du Manuel de l'ICCA - Certification s'applique aux informations en IFRS contenues dans le rapport de gestion intermédiaire de septembre 2010 si l'auditeur a réalisé un examen des états financiers intermédiaires préparés selon les PCGR canadiens prébasculément?</i></p>	<p>Le chapitre 7500, «Association du vérificateur à des rapports annuels, à des rapports intermédiaires et à d'autres documents publics», de la Partie II du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique¹⁹.</p>
<p><i>Quel chapitre du Manuel de l'ICCA - Certification s'applique aux informations en IFRS contenues dans le rapport de gestion annuel de décembre 2010?</i></p>	<p>Le chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», de la Partie I du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a consenti à l'utilisation, dans le contexte du rapport de gestion annuel, de son rapport d'audit sur les états financiers du 31 décembre 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément et déposés²⁰.</p> <p>Comme le rapport de gestion ne contient ni les états financiers audités ni le rapport de l'auditeur sur ces états, la NCA 720, <i>Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités</i>, ne s'applique pas.</p>
<p><i>Quel chapitre du Manuel de l'ICCA - Certification s'applique aux informations en IFRS contenues dans la notice annuelle de décembre 2010?</i></p>	<p>Le chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», de la Partie I du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a consenti à l'utilisation de son rapport d'audit sur les états financiers du 31 décembre 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément, puisque l'auditeur est réputé être associé à la notice annuelle de l'entité lorsqu'il consent à l'utilisation de son rapport sur les états financiers de l'entité déposés auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières.</p> <p>Comme la notice annuelle ne contient ni les états financiers audités ni le rapport de l'auditeur sur ces états, la NCA 720 ne s'applique pas.</p>

¹⁹ Le rapport de gestion intermédiaire peut être inclus, ou intégré par renvoi, dans un document de placement. Dans ce cas, les chapitres prévus pour les informations en IFRS contenues dans des documents de placement s'appliqueraient.

²⁰ Le rapport de gestion intermédiaire peut être inclus, ou intégré par renvoi, dans un document de placement. Dans ce cas, les chapitres prévus pour les informations en IFRS contenues dans des documents de placement s'appliqueraient.

<p><i>Quel chapitre du Manuel de l'ICCA - Certification s'applique aux informations en IFRS contenues dans un rapport annuel aux détenteurs ou propriétaires réels des titres de l'entité qui contient les états financiers du 31 décembre 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément?</i></p>	<p>Le chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», de la Partie I du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a consenti à l'utilisation de son rapport d'audit sur les états financiers du 31 décembre 2010 préparés selon les PCGR canadiens prébasculément et inclus dans le rapport annuel.</p>
<p><i>Quels chapitres du Manuel de l'ICCA - Certification s'appliquent aux informations en IFRS contenues dans un document de placement, lorsque l'auditeur consent à l'inclusion, ou à l'intégration par renvoi, dans le document de placement, de son rapport sur les états financiers qu'il a audités?</i></p>	<p>Le chapitre 7110, «Intervention de l'auditeur sur des documents de placement d'entités ouvertes et fermées», expose les obligations professionnelles de l'auditeur qui intervient sur un prospectus ou un autre document de placement. Le chapitre 7115, «Intervention de l'auditeur sur des documents de placement d'entités ouvertes et fermées - exigences légales et réglementaires actuelles», décrit les obligations du vérificateur qui, par application des exigences légales et réglementaires actuelles, s'ajoutent à celles qui sont énoncées dans le chapitre 7110.</p> <p>Si les documents de placement contiennent, ou intègrent par renvoi, les états financiers de périodes closes avant le 14 décembre 2010 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le chapitre 7500, «Association du vérificateur à des rapports annuels, à des rapports intermédiaires et à d'autres documents publics», de la Partie II du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique. <p>Si les documents de placement contiennent, ou intègrent par renvoi, les états financiers de périodes closes à compter du 14 décembre 2010 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», de la Partie I du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a consenti à l'utilisation, dans le contexte du document de placement, de son rapport d'audit sur les états financiers.

<p><i>Quel chapitre du Manuel de l'ICCA - Certification s'applique aux informations en IFRS contenues dans une circulaire d'information, autre qu'un document de placement?</i></p>	<p>Si la circulaire d'information contient, ou intègre par renvoi, les états financiers de périodes closes avant le 14 décembre 2010 :</p> <ul style="list-style-type: none">• le chapitre 7500, «Association du vérificateur à des rapports annuels, à des rapports intermédiaires et à d'autres documents publics», de la Partie II du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a été chargé de lire le document ou de fournir d'autres services à son égard. <p>Si la circulaire d'information contient, ou intègre par renvoi, les états financiers de périodes closes à compter du 14 décembre 2010 :</p> <ul style="list-style-type: none">• le chapitre 7500, «Consentement de l'auditeur à l'utilisation de son rapport d'audit dans le contexte de documents désignés», de la Partie I du <i>Manuel de l'ICCA - Certification</i> s'applique lorsque l'auditeur a consenti à l'utilisation, dans le contexte de la circulaire d'information, de son rapport d'audit sur les états financiers.
---	---

RÉSUMÉ DES MODIFICATIONS APPORTÉES AU GUIDE

La présente section résume les ajouts et les modifications par rapport au numéro antérieur du guide.

Principales modifications introduites entre le 7^e numéro (mars 2011) et le 8^e numéro (septembre 2011)

- Des modifications ont été apportées à la terminologie et à l'organisation des paragraphes de la Question 8A afin d'en améliorer la lisibilité et la clarté. Les mêmes modifications terminologiques ont été apportées au reste du guide.
- L'introduction de la Question 8A (auparavant la Question 8) a été clarifiée afin de préciser que l'opinion de l'auditeur successeur couvre toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers en IFRS de l'entité.
- La Question 8B a été ajoutée afin de fournir des indications au prédécesseur et à l'auditeur successeur dans le cas où le premier fait rapport sur les états financiers comparatifs de 2010 en IFRS et l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS et où le second fait rapport sur les états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2011 seulement.

GRUPE DE TRAVAIL SUR LE PASSAGE AUX IFRS ET LA CERTIFICATION

Membres	Organisation
Janet Stockton (présidente)	BDO Canada LLP
Gord Briggs	Ernst & Young LLP
Steve Campbell	Deloitte & Touche LLP
Agnes Dykstra	PricewaterhouseCoopers LLP
Claudia Leonardi	KPMG LLP
Renée Pichard	Bureau du vérificateur général du Canada
Katherine Schamerhorn	Grant Thornton LLP

Observateurs	Organisation
Mark Pinch	Commission des valeurs mobilières de l'Ontario

Permanent	
Chi Ho Ng	L'Institut Canadien des Comptables Agréés