

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 700 (Révisée), Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700 (RÉVISÉE)
FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES
ÉTATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7 – 9
Diligences requises	
Fondement d'une opinion sur les états financiers	10 – 15
Forme de l'opinion	16 – 19
Rapport de l'auditeur	20 – 52
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers	53 – 54
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité	A1 – A3
Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables	A4
Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers	A5
Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers	A6
Déterminer si les états financiers sont présentés sincèrement	A7-A9
Description du référentiel comptable applicable	A10 – A15
Forme de l'opinion	A16 – A17
Rapport de l'auditeur	A18 – A84
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers ..	A78 – A84
 Annexe : Exemples de rapport de l'auditeur <u>indépendant</u> sur les états financiers	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers.
2. La Norme ISA 701¹ traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. Les Normes ISA 705 (Révisée)² et ISA 706 (Révisée)³ traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont affectés lorsque ce dernier exprime une opinion modifiée ou inclut dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points. D'autres Normes ISA contiennent également des obligations de communication dans le rapport qui s'appliquent lors de l'émission d'un rapport de l'auditeur.
3. La présente Norme ISA s'applique à l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général et est édictée dans ce contexte. La Norme ISA 800 (Révisée)⁴ traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à usage particulier. La Norme ISA 805 (Révisée)⁵ traite des aspects particuliers concernant un audit d'un état financier seul ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'un état financier. La présente Norme ISA s'applique aussi aux audits visés par les Normes ISA 800 (Révisée) et ISA 805 (Révisée).
4. Les diligences requises par la présente Norme ISA visent à atteindre un juste équilibre entre la nécessité de maintenir l'uniformité et la comparabilité du rapport de l'auditeur au niveau mondial et la nécessité de rehausser la valeur du rapport de l'auditeur en faisant en sorte que l'information qu'il contient soit plus pertinente pour les utilisateurs. La présente Norme ISA préconise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, tout en laissant la place à une certaine flexibilité afin qu'il puisse être adapté en fonction des situations particulières de chaque pays. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les

¹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

³ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁴ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier.*

⁵ Norme ISA 805 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier.*

audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Elle permet également de faciliter la compréhension des utilisateurs et d'identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et
 - (b) Exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Etats financiers à usage général – Etats financiers établis conformément à un référentiel à usage général.
 - (b) Référentiel à usage général – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier et :

- (i) Prend acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou
- (ii) Prend acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une disposition du référentiel pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers. De tels écarts ne sont nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les

dispositions de ce dernier, mais qui ne prend pas acte des points (i) et (ii) ci-dessus⁶.

- (c) Opinion non modifiée – Opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable⁷.
8. Dans la présente Norme ISA, le terme « états financiers » s'entend d'un « jeu complet d'états financiers à usage général »⁸. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.
9. L'expression « Normes Internationales d'Information Financière » dans la présente Norme ISA se réfère aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB), et l'expression « Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) » se réfère aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB).

Diligences requises

Fondement d'une opinion sur les états financiers

10. L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.^{9,10}
11. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'audit*, paragraphe 13(a).

⁷ Les paragraphes 25-26 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

⁸ La Norme ISA 200, paragraphe 13(f) traite du contenu des états financiers.

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 11.

¹⁰ Les paragraphes 25 et 26 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

- (a) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 330 sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés¹¹ ;
- (b) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 450 sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont, ou non, significatives¹² ; et
- (c) Les évaluations requises par les paragraphes 12–15.
12. L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction. (Voir par. A1 – A3)
13. L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :
- (a) Les états financiers décrivent de manière appropriée les méthodes comptables retenues et appliquées ; pour ce faire, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et apprécier si elles ont été présentées d'une manière intelligible ; (Voir par. A4)
- (b) Les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;
- (c) Les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;
- (d) Les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ; pour ce faire, l'auditeur doit apprécier si :
- Les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée ;
 - Les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui affecte la bonne compréhension des éléments présentés ; (Voir par. A5)
- (e) Les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ; et (Voir par. A6)

¹¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphe 26.

¹² Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11.

- (f) La terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.
14. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12–13 doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit prendre en considération : (Voir par. A7-A9)
- (a) La présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et
- (b) Si les états financiers, reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.
15. L'auditeur doit apprécier si les états financiers mentionnent ou décrivent le référentiel comptable applicable de manière appropriée. (Voir par. A10-A15)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.
17. Lorsque l'auditeur :
- (a) Conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
- (b) N'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives,
- il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).
18. Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont le point est résolu, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par. A16)
19. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si, dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient d'en faire état dans son rapport d'audit, et comment. (Voir par. A17)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir par. A18 – A19)

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre

21. Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir par. A20)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Voir par. A21)

Opinion de l'auditeur

23. La première section du rapport de l'auditeur doit inclure l'opinion de l'auditeur et doit être intitulée « Opinion ».

24. La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également :

- (a) Identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- (b) Mentionner que les états financiers ont été audités ;
- (c) Identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- (d) Renvoyer aux notes aux états financiers, y compris le résumé des principales méthodes comptables ; et
- (e) Spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers. (Voir par. A22 – A23)

25. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

- (a) A notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, [...] conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- (b) A notre avis, les états financiers ci-joints donnent une image fidèle de [...] conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A24 – A31)

26. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers qui y sont joints sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir Par. A26-A31)

27. Lorsque le référentiel comptable applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les IFRS édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ou les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé.

Fondement de l'opinion

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section « Opinion » et intitulée « Fondement de l'opinion » qui : (Voir par. A32)
- (a) Indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit ; (Voir par. A33)
 - (b) Renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des Normes ISA ;
 - (c) Inclut une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a satisfait aux autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. La déclaration doit indiquer le pays d'origine des règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA) ; et (Voir par. A34 – A39)
 - d) Indique s'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité d'exploitation

29. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)¹³.

Points clés de l'audit

30. Dans le cas de l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les points clés de l'audit, conformément à la Norme ISA 701.
31. Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire, il doit le faire conformément à la Norme ISA 701. (Voir par. A40-A42)

¹³ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphes 21–23.

Autres informations

32. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 720 (Révisée).¹⁴

Responsabilités relatives aux états financiers

33. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée « Responsabilités de la direction relatives aux états financiers ». Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée. (Voir par. A44)
34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction pour ce qui concerne : (Voir par. A45-A48)
- (a) L'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- (b) L'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁵, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, le cas échéant la communication d'informations sur les points concernant la continuité d'exploitation. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des situations où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée. (Voir par. A48)
35. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des « personnes constituant le gouvernement d'entreprise », ou tout autre terme approprié dans le contexte juridique du pays. (Voir par. A49)
36. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

¹⁴ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations.*

¹⁵ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphe 2.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

37. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers ».
38. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Voir par. A50)
- (a) Indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - (i) D'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
 - (ii) D'émettre un rapport d'audit contenant son opinion ; (Voir par. A51)
 - (b) Indiquer que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante ; et
 - (c) Indiquer que les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et :
 - (i) Soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci¹⁶ ;
 - (ii) Soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif conformément au référentiel comptable applicable. (Voir par. A53)
39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)
- (a) Indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ; et
 - (b) Donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - (i) Identifier et évaluer les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques et recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la

¹⁶ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne :

- (ii) Prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité dans le cadre de l'audit des états financiers, l'auditeur doit omettre la partie de phrase disant que la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;
 - (iii) Apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
 - (iv) Tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de son rapport d'audit. Des événements ou conditions futurs pourraient cependant amener l'entité à cesser son exploitation ;
 - (v) Apprécier, dans le cas où les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécier si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère ;
- (c) Lorsque la Norme ISA 600¹⁷s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en indiquant que :
- (i) Les responsabilités de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des

¹⁷ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers : Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants).*

entités ou activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;

(ii) L'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe ; et

(iii) L'auditeur assume l'entière responsabilité de son opinion d'audit.

40. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)

(a) Indiquer qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et ses constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne qu'il aurait relevée lors de son audit ;

(b) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées ; et

(c) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les points clés de l'audit sont communiqués conformément à la Norme ISA 701, indiquer qu'il détermine, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et sont par conséquent les points clés de l'audit. Il décrit ces points dans son rapport d'audit, à moins que la loi ou la réglementation n'en interdisent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer un tel point dans son rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. (Voir par. A53)

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers

41. La description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers requise par les paragraphes 39–40 doit : (Voir par. A54)

(a) Se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur ;

(b) Être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur ; ou (Voir par. A55-A57)

(c) Être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site internet d'une autorité compétente, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Voir par. A54, A56-A57)

42. Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit déterminer si cette description répond aux diligences requises par les paragraphes 39-40 de la présente norme ISA et n'est pas incohérente avec celles-ci. (Voir par. A56)

Autres obligations de communication dans le rapport

43. Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA, il doit rendre compte de ces autres obligations dans une partie séparée de son rapport portant le titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport, à moins que ces autres obligations de communication se rapportent aux mêmes sujets que ceux dont la communication est requise dans le rapport selon les Normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA. (Voir par. A58-A60)

44. Lorsque d'autres obligations de communication sont présentées dans la même section que celle comprenant les éléments requis par les Normes ISA, l'auditeur doit clairement distinguer ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des Normes ISA. (Voir par. A60)

45. Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication, les diligences requises par les paragraphes 21 à 40 de la présente Norme ISA, doivent figurer dans une partie intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ». Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur l'audit des états financiers ». (Voir par. A60)

Nom de l'associé responsable de la mission

46. Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. Dans les rares circonstances où l'auditeur n'a pas l'intention de mentionner dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, l'auditeur doit s'en entretenir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour les informer de son appréciation quant à la probabilité et à la gravité de ce risque pour la sécurité d'une personne. (Voir par. A61-A63)

Signature de l'auditeur

47. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Voir par. A64-A65)

Adresse de l'auditeur

48. Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

Date du rapport de l'auditeur

49. L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que : (Voir par. A66-A69)

- (a) Tous les états qui composent les états financiers, et les informations fournies y figurant, ont été établis ; et
- (b) Les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

50. Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par. A70-A71)

- (a) Un titre ;
- (b) Un destinataire, selon les exigences de la mission ;
- (c) Une section « Opinion » contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers (y compris l'identification du pays d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 27) ;
- (d) Une identification des états financiers de l'entité qui ont été audités ;
- (e) Une déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a rempli les autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où proviennent les autres règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA ;
- (f) Le cas échéant, une section qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 22 de la Norme ISA 570 (Révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;

- (g) Le cas échéant, une section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 23 de la Norme ISA 570 (Révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;
- (h) Le cas échéant, une section comprenant les informations requises par la Norme ISA 701 ou d'autres informations supplémentaires relatives à l'audit qui sont prescrites par la loi ou la réglementation, dès lors que cette section couvre les obligations de communication de la Norme ISA 701¹⁸ et que ces informations supplémentaires ne sont pas incompatibles avec les obligations de communication de la Norme ISA 701 ; (Voir par. A72-A75)
- (i) Le cas échéant, une section qui traite des obligations de communication requises au paragraphe 24 de la Norme ISA 720 (Révisée) ;
- (j) Une description des responsabilités de la direction relatives à l'audit de l'établissement des états financiers et une identification des responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Cette description doit satisfaire aux obligations de communication des paragraphes 33–36 et ne pas être incompatible avec celles-ci ;
- (k) Un renvoi aux normes internationales d'audit et à la loi ou la réglementation et une description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers. Cette description doit satisfaire aux obligations de communication des paragraphes 37–40 et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Voir par. A50-A53)
- (l) Dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne ;
- (m) La signature de l'auditeur ;
- (n) L'adresse de l'auditeur ;
- (o) La date du rapport de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des normes nationales d'audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit.

51. Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'un pays particulier (« normes nationales d'audit »), et s'être également conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir par. A76-A77)

¹⁸ Norme ISA 701, paragraphes 11–16.

- (a) Il n'existe pas de conflit entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les Normes ISA qui le conduirait (i) à se forger une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et
- (b) Son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 50(a)–(o) lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. Toutefois, la référence à « la loi ou à la réglementation » visée au paragraphe 50(k) doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.

52. Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser le pays d'origine des normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. A78-A84)

53. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers audités, l'auditeur doit apprécier si, selon son jugement professionnel, les informations supplémentaires font malgré tout partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Lorsqu'elles font partie intégrante des états financiers, les informations supplémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.
54. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante des états financiers audités, l'auditeur doit apprécier si ces informations sont présentées de manière à les distinguer clairement et suffisamment des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires non auditées sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit identifier les informations supplémentaires non auditées et expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité

 (Voir par. 12)

- A1. La direction exerce un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers.

- A2. La Norme ISA 260 (Révisée) explicite les aspects qualitatifs des méthodes comptables¹⁹. Lors de son examen des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, l'auditeur peut avoir connaissance de biais possibles introduits par la direction dans l'exercice de ses jugements. Il peut conclure que l'incidence cumulée d'un manque de neutralité et d'anomalies non corrigées conduit à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. Font partie des indices traduisant un manque de neutralité pouvant avoir une incidence sur l'évaluation de l'auditeur pour déterminer si les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives :
- La correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies ayant pour effet d'augmenter le résultat, mais omission de celles visant à le diminuer) ;
 - Des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables.
- A3. La Norme ISA 540 traite des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables²⁰. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions sur le caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. Ils peuvent, toutefois, avoir une incidence sur son appréciation lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables (Voir par. 13 (a))

- A4. Pour apprécier si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et appliquées, l'auditeur considère notamment :
- Si toutes les informations à fournir relatives aux principales méthodes comptables requises par le référentiel comptable applicable l'ont bien été ;
 - Si les informations relatives aux principales méthodes comptables qui ont été fournies sont pertinentes et, par conséquent, reflètent comment les critères de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du référentiel comptable applicable ont été appliqués aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers dans le contexte propre aux activités de l'entité et à son environnement ; et

¹⁹ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, Annexe 2.

²⁰ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphe 21.

- La clarté avec laquelle les principales méthodes comptables ont été présentées.

Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers (Voir par. 13 (d))

A5. Pour évaluer l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers, l'auditeur considère notamment si :

- Les informations fournies dans les états financiers sont présentées avec clarté et concision ;
- Les informations importantes (par exemple, des informations spécifiques à l'entité ayant une valeur pour les utilisateurs) sont bien mises en évidence dans les états financiers, et si les informations fournies font l'objet de renvois appropriés de sorte que l'identification des informations nécessaires ne pose pas de difficultés importantes aux utilisateurs.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers (Voir par. 13 (e))

A6. Il est usuel que les états financiers établis conformément à un référentiel comptable à usage général présentent la situation financière d'une entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Pour apprécier, au regard du référentiel comptable applicable, si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs présumés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, l'auditeur prend notamment en considération les éléments suivants :

- Dans quelle mesure les données communiquées dans les états financiers sont pertinentes et propres à la situation de l'entité; et
- La question de savoir si les informations fournies sont adéquates pour aider les utilisateurs à comprendre :
 - La nature et l'étendue des actifs et des passifs potentiels de l'entité résultant d'opérations ou d'événements qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation (ou aux critères de décomptabilisation) établis par le référentiel comptable applicable ;
 - La nature et l'étendue des risques d'anomalies significatives résultant d'opérations ou d'événements ;
 - Les méthodes appliquées et les jugements et hypothèses retenus, ainsi que les changements y ayant été apportés, qui ont une incidence sur les montants présentés ou mentionnés par ailleurs dans les états financiers, y compris les analyses de sensibilité pertinentes.

Déterminer si les états financiers sont présentés sincèrement (Voir par. 14)

- A7. Certains référentiels comptables reconnaissent explicitement ou implicitement le principe de présentation sincère²¹. Comme l'indique le paragraphe 7 (b) de la présente Norme ISA, un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère²² comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais reconnaît aussi explicitement ou implicitement qu'il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel²³.
- A8. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour apprécier si les états financiers sont présentés sincèrement, tant sur le plan de la présentation que des informations fournies. Cette appréciation prend en compte certains éléments tels que les faits et circonstances propres à l'entité, y compris les changements y afférents, et se fonde sur la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité ainsi que sur les éléments probants recueillis lors de l'audit. L'appréciation tient également compte, par exemple, des informations à fournir pour donner une présentation sincère compte tenu d'éléments qui pourraient être significatifs (en général, les anomalies sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble), comme l'incidence de l'évolution des obligations d'information financière ou du contexte économique.
- A9. Pour évaluer si les états financiers sont présentés sincèrement, l'auditeur peut notamment s'entretenir avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de connaître leur point de vue sur les raisons ayant motivé le choix d'une présentation spécifique et sur les autres modes de présentation envisagés. Les entretiens peuvent porter par exemple sur les points suivants :
- Le degré selon lequel les montants présentés dans les états financiers sont regroupés ou ventilés, et si la présentation des montants ou des informations altère la lecture des informations utiles ou conduit à une information trompeuse :

²¹ Par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS) indiquent que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges.

²² Norme ISA 200, paragraphe 13 (a).

²³ Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale IAS 1 Présentation des états financiers, paragraphe 17(c)).

- La cohérence avec les pratiques appropriées du secteur, ou si des dérogations à ces pratiques sont pertinentes, et donc justifiées, compte tenu de la situation de l'entité.

Description du référentiel comptable applicable (Voir par. 15)

- A10. Ainsi que l'explique la Norme ISA 200, l'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, requiert d'inclure dans les états financiers²⁴ une description pertinente du référentiel comptable applicable. Cette description informe les utilisateurs des états financiers du référentiel comptable utilisé pour leur établissement.
- A11. Une description indiquant que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable applicable particulier est appropriée seulement dans les cas où ces états financiers respectent toutes les dispositions de ce référentiel en vigueur durant toute la période couverte par ceux-ci.
- A12. Une description du référentiel comptable applicable qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple, « les états financiers sont substantiellement en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière ») ne donne pas une description pertinente de ce référentiel dès lors qu'elle peut induire en erreur les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel comptable

- A13. Dans certains cas, les états financiers peuvent indiquer qu'ils ont été établis conformément à deux référentiels comptables (par exemple, le référentiel national et les **IFRS**). Ceci peut résulter du fait que la direction est tenue, ou a choisi, d'établir les états financiers conformément à ces deux référentiels ; dans cette situation, les deux référentiels constituent des référentiels comptables applicables. Cette description est appropriée seulement dans les cas où les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement. Pour être considérés comme ayant été établis conformément aux deux référentiels, il est nécessaire que les états financiers soient en conformité simultanément avec les deux référentiels sans qu'il soit nécessaire de présenter un état de rapprochement. Dans la pratique, la conformité simultanée avec deux référentiels est peu probable à moins que le pays ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les **IFRS**) en tant que référentiel national, ou ait éliminé toutes les difficultés pour s'y conformer.
- A14. Des états financiers qui sont établis conformément à un référentiel comptable et qui comportent une note ou un état supplémentaire de rapprochement des résultats avec ceux qui auraient été présentés selon un autre référentiel, ne sont pas établis

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes A4-A5.

conformément à cet autre référentiel. La raison est que les états financiers ne présentent pas toutes les informations requises conformément à cet autre référentiel.

- A15. Les états financiers peuvent, toutefois, être établis conformément à un référentiel comptable applicable et, en plus, décrire dans les notes aux états financiers dans quelle mesure ils sont également en conformité avec un autre référentiel (par exemple, des états financiers établis conformément à un référentiel comptable national qui décrivent également dans quelle mesure ils sont en conformité avec les IFRS). Une telle description peut constituer une information financière supplémentaire comme explicité au paragraphe 54, et elle est couverte par l'opinion de l'auditeur si elle ne peut être clairement distinguée des états financiers.

Forme de l'opinion

- A16. Il peut exister des cas où les états financiers, bien qu'établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, ne parviennent pas à donner une présentation sincère. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité d'inclure des informations supplémentaires dans les états financiers au-delà de celles exigées par le référentiel ou, dans des cas extrêmement rares, de s'écarter d'une disposition de ce référentiel afin d'aboutir à une présentation sincère des états financiers. (Voir par. 18)
- A17. Il sera extrêmement rare pour l'auditeur de considérer que des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité sont trompeurs si, en application de la Norme ISA 210, il a considéré ce référentiel comme étant acceptable²⁵. (Voir par. 19)

Rapport de l'auditeur (Voir par. 20)

- A18. Un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique.
- A19. L'Annexe de la présente Norme ISA donne des exemples de rapports de l'auditeur sur les états financiers, comprenant les éléments mentionnés aux paragraphes 21-49. La présente Norme ISA ne contient pas de diligences requises concernant l'ordre de présentation des éléments du rapport de l'auditeur, sauf pour les sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ». Elle requiert toutefois l'utilisation d'intitulés précis qui visent à rendre les rapports de l'auditeur émis dans le cadre d'audits réalisés conformément aux Normes ISA plus faciles à reconnaître, surtout dans les cas où l'ordre des éléments du rapport de l'auditeur n'est pas le même que celui proposé dans l'exemple de rapport de l'auditeur fourni en annexe de la présente Norme ISA.

²⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a).

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre (Voir par. 21)

A20. Un titre indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple « Rapport de l'auditeur indépendant », distingue le rapport de l'auditeur indépendant de rapports émis par d'autres personnes.

Destinataire (Voir par. 22)

A21. La loi, la réglementation ou les termes de la mission peuvent préciser le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Ce rapport est normalement destiné à ceux pour qui il est préparé ; il s'agira souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états financiers ont fait l'objet d'un audit.

Opinion de l'auditeur (Voir par. 24–26)

Renvoi aux états financiers qui ont été audités

A22. Le rapport de l'auditeur indique, par exemple, que l'auditeur a effectué un audit des états financiers de l'entité, qui comprennent [mention de l'intitulé de chaque état financier composant le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel comptable applicable, en spécifiant la date de clôture ou la période couverte par chaque état] ainsi que les notes aux états financiers comprenant un résumé des principales méthodes comptables.

A23. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, comme un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros des pages auxquelles les états financiers audités sont présentés. Cela aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

« Présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle »

A24. Les expressions « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » et « donnent une image fidèle » sont considérées comme étant équivalentes. L'utilisation de l'expression « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle », relève de la loi ou de la réglementation régissant l'audit des états financiers dans un pays donné, ou de pratiques généralement admises dans ce pays. Lorsque la loi ou la réglementation requiert l'utilisation d'une rédaction différente, ceci n'affecte pas l'obligation faite à l'auditeur par le paragraphe 14 de la présente Norme ISA d'apprécier la présentation sincère des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère.

- A25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée, il n'est pas approprié d'utiliser des expressions comme «selon l'explication qui précède» ou «sous réserve de» au sujet de l'opinion, car elles laissent sous-entendre que l'opinion est conditionnelle, atténuée ou modifiée.

Description des états financiers et des points qui y sont présentés

- A26. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers peuvent comprendre un état de la situation financière, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes, qui comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, d'autres informations supplémentaires peuvent être considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.
- A27. Dans le cas d'états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur indique que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle de ce qu'ils sont censés présenter ; par exemple, dans le cas d'états financiers établis selon les IFRS, il s'agit de la situation financière de l'entité à la date de fin de période ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date. Par conséquent, lorsque les IFRS constituent le référentiel comptable applicable, les [...] que l'on trouve au paragraphe 25 et ailleurs dans la présente norme ISA sont destinés à être remplacés par le libellé fourni en italique dans la phrase précédente; ou, lorsqu'il s'agit d'un autre référentiel comptable applicable, à être remplacés par un libellé qui décrit les points que les états financiers sont censés présenter.

Description du référentiel comptable applicable et de la manière dont il peut affecter l'opinion de l'auditeur

- A28. L'identification du référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur a pour objet d'informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel son opinion est exprimée ; cette identification n'est pas censée limiter l'évaluation exigée par le paragraphe 14. Le référentiel comptable applicable est identifié par des termes tels que :
- « ... conformément aux Normes Internationales d'Information Financière » ou
« ... conformément aux principes comptables généralement admis en ... [pays] ».
- A29. Lorsque le référentiel comptable applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des dispositions législatives ou réglementaires, celui-ci est identifié par des termes tels que « ... conformément aux Normes Internationales d'Information Financière et aux dispositions de la loi sur les sociétés de [pays] ». La

Norme ISA 210 traite des circonstances où il existe des conflits entre les normes d'information financière et les dispositions législatives ou réglementaires²⁶.

A30. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A13, les états financiers peuvent être établis conformément à deux référentiels comptables, qui sont donc tous deux les référentiels comptables applicables. De ce fait, chaque référentiel est considéré séparément lorsque l'auditeur forge son opinion sur les états financiers, et cette opinion, en application des paragraphes 25–27, se réfère à ces deux référentiels de la manière suivante :

- (a) Si les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement, deux opinions sont exprimées : la première sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'un des deux référentiels comptables applicables (par exemple le référentiel national), la seconde sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'autre référentiel comptable applicable (par exemple les **IFRS**). Ces deux opinions peuvent être formulées séparément ou dans une même phrase (par exemple : les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux principes comptables généralement admis dans [pays] et aux **IFRS**) ;
- (b) Si les états financiers sont en conformité avec l'un des deux référentiels mais pas avec l'autre, une opinion non modifiée peut être exprimée selon laquelle les états financiers sont établis conformément à l'un des référentiels (par exemple le référentiel national), mais une opinion modifiée est alors exprimée au regard de l'autre référentiel (par exemple les **IFRS**) selon la Norme ISA 705 (Révisée).

A31. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A15, les états financiers peuvent être en conformité avec le référentiel comptable applicable et, en plus, fournir une information sur l'étendue de leur conformité avec un autre référentiel comptable. Cette information supplémentaire est couverte par l'opinion de l'auditeur si elle ne peut être clairement distinguée des états financiers (Voir les paragraphes 53–54 et leurs modalités d'application dans les paragraphes A78–A84). **Par conséquent,**

- (a) Si l'information fournie concernant la conformité avec l'autre référentiel est trompeuse, une opinion modifiée est exprimée selon la Norme ISA 705 (Révisée) ;
- (b) Si l'information fournie n'est pas trompeuse et que l'auditeur considère qu'elle est d'une importance telle qu'elle est fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, un paragraphe d'observation est ajouté au

²⁶ Norme ISA 210, paragraphe 18.

rapport selon la Norme ISA 706 (Révisée), pour attirer l'attention sur cette information.

Fondement de l'opinion (Voir par. 28)

A32. La section « Fondement de l'opinion » fournit des éléments de contexte importants sur l'opinion de l'auditeur. Par conséquent, la présente Norme ISA requiert que cette section soit placée immédiatement après la section « Opinion » dans le rapport de l'auditeur.

A33. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.

Règles d'éthique pertinentes (Voir par. 28 (c))

A34. L'indication du pays d'où proviennent les règles d'éthique pertinentes permet d'accroître la transparence des règles qui s'appliquent à la mission d'audit en particulier. La Norme ISA 200 explique que les règles d'éthique pertinentes comprennent généralement les Sections A et B du Code de l'IESBA relatives à l'audit d'états financiers, ainsi que les règles nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.²⁷ Lorsque les règles d'éthique pertinentes comprennent celles du Code de l'IESBA, il peut aussi être fait référence à celui-ci. Si toutes les règles d'éthique pertinentes applicables à l'audit sont contenues dans le Code de l'IESBA, alors il n'est pas nécessaire d'indiquer le pays d'où proviennent les règles.

A35. Dans certains pays, les règles d'éthique pertinentes peuvent provenir de différentes sources, telles que des codes d'éthique et d'autres règles ou exigences prévues par la loi et la réglementation. Lorsque les règles d'indépendance et autres règles d'éthique pertinentes proviennent d'un petit nombre de sources, l'auditeur peut choisir de nommer ces sources (il peut, par exemple, donner le titre du code, de la règle ou du règlement applicable dans le pays), ou employer un terme qui est bien compris de tous et qui résume adéquatement ces sources (par exemple, les exigences en matière d'indépendance pour l'audit des entités non cotées au pays X).

A36. La législation, la réglementation, les normes d'audit nationales ou les termes de la mission d'audit peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport d'audit des informations plus précises sur les sources des règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit des états financiers, notamment celles relatives à l'indépendance.

A37. Pour définir l'étendue de l'information à fournir dans le rapport de l'auditeur dans les cas où il existe différentes sources de règles d'éthique pertinentes concernant l'audit

²⁷ Norme ISA 200, paragraphe A16.

des états financiers, il est important que l'équilibre entre la transparence et le risque d'obscurcir d'autres informations utiles fournies dans son rapport d'audit soit pris en considération.

Aspects particuliers concernant l'audit de groupe

A38. Dans le cas d'un audit de groupe, lorsqu'il existe différentes sources de règles d'éthique pertinentes, notamment celles relatives à l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où proviennent les règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composants sont également soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit de groupe.²⁸

A39. Les Normes ISA n'établissent pas d'exigences d'indépendance ou éthiques particulières pour les auditeurs, y compris les auditeurs de composants, et ne viennent donc pas étendre ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles d'éthique auxquelles est soumise l'équipe affectée à l'audit de groupe. Les Normes ISA ne requièrent pas non plus que l'auditeur d'un composant soit dans tous les cas soumis aux mêmes règles spécifiques d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit de groupe. Ainsi, dans le contexte d'un audit de groupe, les règles d'éthique pertinentes, notamment celles relatives à l'indépendance, peuvent donc être complexes. La Norme ISA 600²⁹ fournit des modalités d'application aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières du composant pour les besoins de l'audit de groupe, notamment dans les situations où l'auditeur du composant ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit de groupe.

Points clés de l'audit (Voir par. 31)

A40. La loi ou la réglementation peut exiger la communication des points clés de l'audit dans le cas des audits d'entités autres que des entités cotées, notamment des entités qui sont considérées, de par la loi ou la réglementation, comme des entités d'intérêt public.

A41. L'auditeur peut également choisir de communiquer les points clés de l'audit pour d'autres entités, y compris celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple, dès lors que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. De telles entités peuvent être par exemple les institutions financières (comme les banques, les compagnies d'assurance et les fonds de pension) ou d'autres entités comme les organismes de bienfaisance.

²⁸ Norme ISA 600, paragraphe A37.

²⁹ Norme ISA 600, paragraphes 19-20.

A42. La Norme ISA 210 requiert que l'auditeur convienne des termes de la mission d'audit avec la direction et, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et elle explique que les rôles respectifs de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en matière d'accord sur les termes de la mission d'audit de l'entité dépend de la structure de gouvernance de celle-ci et de la loi ou de la réglementation concernée³⁰. La Norme ISA 210 requiert également que la lettre de mission, ou une autre forme d'accord écrit, précise la forme et le contenu prévus des rapports qui seront émis par l'auditeur.³¹ En outre, la Norme ISA 210³² explique que, lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes de la mission d'audit et, dans certains pays, cette mention peut être requise pour conserver cette faculté.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A43. Il n'est pas habituel d'avoir des sociétés cotées dans le secteur public. Cependant, les entités du secteur public peuvent être importantes en raison de leur taille, de leur complexité, ou d'aspects d'intérêt public. En pareil cas, l'auditeur d'une entité du secteur public peut être tenu par la loi ou la réglementation, ou peut choisir pour une autre raison, de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit.

Responsabilités relatives aux états financiers (Voir par. 33-34)

A44. La Norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur lequel repose la réalisation d'un audit conformément aux Normes ISA³³. La direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement, acceptent la responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, celle de leur présentation sincère. La direction accepte également la responsabilité en matière de contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car elle permet d'expliquer aux utilisateurs le postulat sur lequel repose la réalisation d'un audit. La Norme ISA 260 (Révisée) utilise l'expression « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pour décrire les personnes ou organes ayant la responsabilité de surveiller l'entité, et fournit

³⁰ Norme ISA 210, paragraphes 9 et A22.

³¹ Norme ISA 210, paragraphe 10.

³² Norme ISA 210, paragraphe A25.

³³ Norme ISA 200, paragraphe 13 (j).

des explications sur les différentes structures de gouvernance selon les pays et selon l'entité.

A45. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description des responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise visée aux paragraphes 34–35 pour faire état de responsabilités supplémentaires qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.

A46. La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il convienne avec la direction des responsabilités qui incombent à celle-ci et qu'il les consigne dans la lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit³⁴. La Norme ISA 210 offre une certaine latitude à cet égard en expliquant que, lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en matière d'information financière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut déterminer que la loi ou la réglementation définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles visées dans la Norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans la lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit. Ces termes peuvent alors être également utilisés dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités comme le requiert le paragraphe 34 (a) de la présente Norme ISA. Dans les autres circonstances, y compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser les termes de la loi ou de la réglementation dans la lettre de mission, le libellé du paragraphe 34 (a) de la présente Norme ISA est utilisé. En plus d'inclure dans son rapport la description des responsabilités de la direction qui est requise par le paragraphe 34, l'auditeur peut renvoyer à une description plus détaillée de ces responsabilités (par exemple, dans le rapport annuel de l'entité ou sur le site internet d'une autorité compétente).

A47. Dans certains pays, la loi ou la réglementation fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents et enregistrements comptables ou du système comptable. Comme les documents, les enregistrements et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la Norme ISA 315 (Révisée)³⁵), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la Norme ISA 210 et le paragraphe 34.

A48. L'annexe de la présente Norme ISA fournit des exemples de l'application des diligences requises par le paragraphe 34 (b) dans les cas où les IFRS constituent le

³⁴ Norme ISA 210, paragraphe 6 (b) (i) – (ii).

³⁵ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 4 (c).

référentiel comptable applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les exemples en annexe de la présente Norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel comptable applicable dans les circonstances.

Surveillance du processus d'élaboration de l'information financière (Voir par. 35)

A49. Lorsqu'une partie, mais non la totalité, des personnes prenant part à la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière participe également à l'établissement des états financiers, il peut être nécessaire de modifier la description requise par le paragraphe 35 de la présente Norme ISA afin de refléter adéquatement les circonstances propres à l'entité. Lorsque les mêmes personnes sont à la fois responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière et responsables de l'établissement des états financiers, il n'est pas nécessaire de mentionner les responsabilités de surveillance.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers (Voir par. 37-40)

A50. La description des responsabilités de l'auditeur requise par les paragraphes 37-40 de la présente Norme ISA peut être adaptée pour mieux refléter la nature précise de l'entité, par exemple, lorsque le rapport de l'auditeur porte sur des états financiers consolidés. L'exemple 2 fourni en annexe de la présente Norme ISA illustre la façon dont cette description peut être adaptée.

Objectifs de l'auditeur (Voir par. 38 (a))

A51. Le rapport de l'auditeur explique que les objectifs de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de l'auditeur contenant son opinion. Ces objectifs sont différents de la responsabilité de la direction, qui consiste à établir les états financiers.

Description de la notion de caractère significatif (Voir par. 38 (c))

A52. L'annexe de la présente Norme ISA donne des exemples de l'application de la diligence requise par le paragraphe 38 (c), qui consiste à fournir une description de la notion de caractère significatif, dans les cas où les IFRS constituent le référentiel comptable applicable. Si un autre référentiel applicable est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les exemples en annexe de la présente Norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel comptable applicable dans les circonstances.

Responsabilités de l'auditeur découlant de la Norme ISA 701 (Voir par. 40 (c))

A53. L'auditeur peut également juger utile de développer la description des responsabilités qui lui incombent en y ajoutant des informations qui vont au-delà de ce qui est requis par le paragraphe 40 (c). Par exemple, il peut faire référence à la diligence requise par le paragraphe 9 de la Norme ISA 701 pour déterminer les points ayant requis une

attention importante de sa part lors de l'audit, en prenant en considération les domaines qu'il considère comme présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la Norme ISA 315 (Révisée) ; les jugements importants qu'il a portés sur des aspects des états financiers qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée relative à l'estimation ; les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période.

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers (Voir par. 41, 50 (j))

A54. La présentation des informations requises par les paragraphes 39 et 40 de la présente Norme ISA dans une annexe au rapport de l'auditeur ou, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, le renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant de telles informations, peuvent être des moyens utiles pour alléger le contenu du rapport de l'auditeur. Cependant, du fait que la description des responsabilités de l'auditeur contient des informations nécessaires pour répondre aux attentes des utilisateurs à l'égard d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA, une référence est requise dans le rapport de l'auditeur pour préciser l'endroit où ces informations peuvent être consultées.

Emplacement dans une annexe (Voir par. 41 (b), 50 (j))

A55. Le paragraphe 41 permet à l'auditeur de présenter en annexe à son rapport d'audit les mentions qui sont requises par les paragraphes 39–40 et qui décrivent les responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers, pour autant que l'emplacement où se trouve l'annexe soit précisé dans le corps du rapport de l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à une annexe dans le rapport de l'auditeur :

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Nos responsabilités pour l'audit des états financiers sont décrites de façon plus détaillée dans l'annexe X du présent rapport de l'auditeur. Cette description, qui se trouve à [indiquer le numéro de page ou d'autres indications précises sur l'endroit où se trouve la description], fait partie intégrante de notre rapport d'audit.

Renvoi au site internet d'une autorité compétente (Voir par. 41 (c), 42)

A56. Le paragraphe 41 explique que l'auditeur peut renvoyer à une description des responsabilités de l'auditeur présentée sur le site internet d'une autorité compétente seulement si la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. Les informations qui figurent sur le site internet et qui sont intégrées au rapport de l'auditeur au moyen d'une indication précise de l'endroit où elles se trouvent peuvent décrire les travaux de l'auditeur ou, de manière plus large, le processus d'audit conformément aux Normes ISA, mais elles ne peuvent être contraires à la description requise par les paragraphes 39-40 de la présente Norme ISA. Cela signifie que la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site internet peut être plus détaillée ou traiter d'autres points relatifs à l'audit des états financiers, pourvu qu'elle ne soit pas contraire aux diligences requises par les paragraphes 39-40.

A57. Une autorité compétente peut être un organisme national de normalisation en audit, une autorité de régulation, ou un organisme de supervision de l'audit. De tels organismes sont bien placés pour veiller à ce que l'information standardisée soit exacte, complète et disponible de manière permanente. Il ne serait pas judicieux pour l'auditeur de gérer un site internet de la sorte. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à un site internet dans le rapport de l'auditeur :

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Une description plus détaillée de nos responsabilités relatives à l'audit des états financiers figure sur le site internet de [Organisme], à : [adresse du site internet]. Cette description fait partie de notre rapport d'audit.

Autres obligations de communication dans le rapport (Voir par. 43-45)

- A58. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires lui imposant de rendre compte dans son rapport d'audit de certains points qui vont au-delà de l'obligation prévue par les Normes ISA. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points s'il est amené à en avoir connaissance lors de l'audit des états financiers. De la même façon, il peut lui être demandé de réaliser et de rendre compte de procédures spécifiques supplémentaires, ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers, tels que la tenue adéquate des documents et enregistrements comptables, du contrôle interne relatif à l'information financière ou d'autres informations. Les normes d'audit dans le pays concerné fournissent souvent des prescriptions sur ces obligations supplémentaires spécifiques de l'auditeur.
- A59. Dans certains cas, la loi ou la réglementation concernée peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de rendre compte de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou permis qu'il en rende compte dans un rapport séparé.
- A60. Les paragraphes 43–45 de la présente Norme ISA permettent la présentation combinée dans le rapport de l'auditeur des autres obligations de communication et de celles qui lui incombent selon les Normes ISA, à condition qu'elles couvrent les mêmes points et que le libellé employé dans son rapport d'audit permette de distinguer clairement dans son rapport d'audit les autres obligations de communication de celles qui sont imposées par les Normes ISA. Pour établir cette distinction, l'auditeur pourrait être amené à indiquer la source des autres obligations de communication dans le rapport et préciser que ces obligations s'ajoutent à celles prévues dans les Normes ISA. Dans tous les autres cas, les autres obligations de communication dans le rapport doivent être traitées dans une section distincte intitulée «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires», ou portant un autre titre approprié à son contenu. Le paragraphe 44 requiert de l'auditeur qu'il traite des obligations de communication dans le rapport qui lui incombent selon les Normes ISA dans une section intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ».

Nom de l'associé responsable de la mission (Voir par. 46)

- A61. La Norme ISQC 1³⁶ requiert que le cabinet définisse des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Nonobstant ces diligences requises par la Norme ISQC 1, le fait de nommer l'associé responsable de la mission dans le rapport de l'auditeur vise à

³⁶ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examens limités, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 32.

accroître la transparence pour les utilisateurs du rapport de l'auditeur émis sur des états financiers d'une entité cotée.

- A62. Il se peut que la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit exigent que le nom de l'associé responsable de la mission figure dans le rapport de l'auditeur dans le cas d'un audit ne portant pas sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée. Il se peut également que l'auditeur, par obligation imposée par la législation, la réglementation ou par les normes nationales d'audit, ou encore de son plein gré, fournisse dans son rapport non seulement le nom de l'associé responsable de la mission, mais aussi d'autres informations permettant de mieux l'identifier, par exemple le numéro de licence professionnelle qui s'applique dans le pays dans lequel le professionnel exerce.
- A63. Dans de rares circonstances, l'auditeur peut identifier des informations ou vivre certaines expériences indiquant la probabilité d'un risque pour la sécurité d'une personne qui, en cas de publication du nom de l'associé responsable de la mission, peut exposer l'associé responsable de la mission, un autre membre de l'équipe de mission ou une autre personne étroitement liée à des préjudices corporels. Cependant, un tel risque ne comprend pas, par exemple, les risques de sanctions de nature légale, réglementaire ou professionnelle. Des entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet des circonstances susceptibles d'exposer une personne à des préjudices corporels peuvent fournir des informations supplémentaires sur la probabilité ou la gravité d'un risque important pour la sécurité de la personne. La législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit peuvent prévoir d'autres exigences qui sont pertinentes pour déterminer s'il convient d'omettre la mention du nom de l'associé responsable de la mission.

Signature de l'auditeur (Voir par. 47)

- A64. L'auditeur signe soit du nom du cabinet d'audit, soit de son propre nom ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. Outre sa signature, l'auditeur peut être tenu, dans certains pays, de mentionner dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même, ou son cabinet, est autorisé à exercer dans ce pays par les autorités compétentes.
- A65. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut permettre l'utilisation des signatures électroniques dans le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Voir par. 49)

- A66. La date du rapport de l'auditeur informe l'utilisateur de ce rapport que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu

connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. L'obligation de l'auditeur en matière d'événements et d'opérations survenus après cette date est traitée dans la Norme ISA 560³⁷.

- A67. Comme l'auditeur donne une opinion sur les états financiers et que ceux-ci relèvent de la responsabilité de la direction, il n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis tant qu'il n'a pas obtenu ceux montrant que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers, ont été établis et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.
- A68. Dans certains pays, la loi ou la réglementation identifie les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui prennent la responsabilité de confirmer que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers ont été établis, et elle précise leur processus d'approbation. Dans de tels cas, la formalisation de cette approbation est obtenue avant de dater le rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, toutefois, le processus d'approbation n'est pas fixé par la loi ou la réglementation. Dans de tels cas, les procédures suivies par l'entité pour établir et finaliser ses états financiers sont examinées au regard de sa structure de direction et de gouvernance afin d'identifier les personnes ou les organes ayant autorité pour confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière à partir duquel l'audit est censé être achevé.
- A69. Dans certains pays, l'approbation finale des états financiers par les actionnaires est requise avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Dans ces pays, l'approbation finale par les actionnaires n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Au sens des Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la première date à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue confirment que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers, ont été établis et que ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation (Voir par. 50)

- A70. La Norme ISA 200 explique que l'auditeur peut être tenu de respecter les dispositions législatives ou réglementaires en plus de celles des Normes ISA³⁸. Lorsque les différences entre les dispositions législatives ou réglementaires et celles des Normes ISA concernent seulement la présentation et la rédaction du rapport de l'auditeur, les diligences requises par le paragraphe 50(a)–(o) énumèrent les éléments que doit

³⁷ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 10-17.

³⁸ Norme ISA 200, paragraphe A57.

comprendre au minimum le rapport d'audit pour permettre de faire référence aux Normes Internationales d'Audit. En pareil cas, il n'est pas nécessaire d'appliquer les diligences requises par les paragraphes 21–49 qui ne sont pas mentionnées dans le paragraphe 50(a)–(o), notamment, l'ordre de présentation requis des sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ».

- A71. Lorsque, dans un pays donné, les dispositions spécifiques ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, la présentation et la rédaction requis par les paragraphes 21–49 de la présente Norme ISA permettent aux utilisateurs de reconnaître aisément le rapport de l'auditeur comme étant un rapport d'un audit effectué selon les Normes ISA.

Informations requises par la Norme ISA 701 (Voir par. 50 (h))

- A72. La loi ou la réglementation peut requérir de l'auditeur qu'il fournisse des informations supplémentaires sur l'audit réalisé, qui peuvent comprendre des informations conformes aux objectifs de la Norme ISA 701, ou prescrire la nature et l'étendue des communications sur ces points.

- A73. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation qui régit l'audit d'états financiers. Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, le rapport de l'auditeur ne peut renvoyer aux Normes ISA que si, lors de l'application de la loi ou la réglementation, la section requise par le paragraphe 50 (h) de la présente Norme ISA n'est pas incompatible avec les obligations de communication dans le rapport de la Norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport d'audit la manière dont il communique les points clés de l'audit tel que requis par la Norme ISA 701, par exemple :

- En modifiant le titre « Points clés de l'audit », lorsque la loi ou la réglementation prescrit un titre précis :
- En expliquant la raison pour laquelle les informations exigées par la loi ou la réglementation sont fournies dans le rapport de l'auditeur, par exemple en renvoyant à la loi ou la réglementation applicable et en expliquant comment ces informations sont liées aux points clés de l'audit :
- Lorsque la loi ou la réglementation prescrit la nature et l'étendue de la description, en ajoutant des informations supplémentaires aux informations exigées afin de présenter une description globale de chaque point clé de l'audit qui soit conforme aux diligences requises par le paragraphe 13 de la Norme ISA 701.

- A74. La Norme ISA 210 traite des situations où la loi ou la réglementation du pays concerné prescrit une présentation ou une rédaction du rapport de l'auditeur significativement différente des diligences requises par les Normes ISA en particulier pour ce qui est de l'opinion de l'auditeur. Dans ces cas, la norme ISA 210 requiert que l'auditeur apprécie :

(a) Si les utilisateurs pourraient mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers ; et, dans l'affirmative

(b) Si des explications supplémentaires fournies dans son rapport d'audit peuvent réduire le risque d'une éventuelle mauvaise compréhension.

Lorsque l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne sont pas à même de réduire le risque d'une éventuelle mauvaise compréhension, la Norme ISA 210 requiert qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans ce cas, selon la Norme ISA 210, un audit effectué conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur n'inclut dans son rapport d'audit aucune mention que l'audit a été effectué selon les Normes ISA³⁹.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A75. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent être amené en vertu de la loi ou la réglementation à faire rapport publiquement sur certains points, soit dans le rapport de l'auditeur, soit dans un rapport complémentaire, qui peut comprendre des informations compatibles avec les objectifs de la Norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport d'audit la manière dont il communique les points clés de l'audit tel que requis par la Norme ISA 701 ou ajouter dans son rapport un renvoi au rapport complémentaire.

Rapport de l'auditeur portant sur des audits effectués à la fois selon les normes nationales d'audit d'un pays donné et les Normes Internationales d'Audit (Voir par. 51)

A76. L'auditeur peut faire référence dans son rapport d'audit à un audit effectué à la fois selon les Normes Internationales d'Audit et selon les normes nationales d'audit lorsque, en plus de se conformer aux normes nationales d'audit applicables, il respecte chacune des Normes ISA pertinentes pour l'audit⁴⁰.

A77. Une référence à la fois aux Normes Internationales d'Audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il existe un conflit entre les diligences requises par les Normes ISA et celles requises par les normes nationales d'audit qui conduirait l'auditeur à se forger une opinion différente ou à ne pas ajouter de paragraphe d'observation ou de paragraphe relatif à d'autres points qui, dans les circonstances données, serait requis par les Normes ISA. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur fait uniquement référence aux normes d'audit (soit aux Normes Internationales d'Information Financière, soit aux normes nationales d'audit) sur la base desquelles son rapport d'audit a été préparé.

³⁹ Norme ISA 210, paragraphe 21.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A58.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. 53-54)

- A78. Dans certaines situations, l'entité peut être tenue par la loi, la réglementation ou les normes, ou peut choisir, de présenter conjointement avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas requises par le référentiel comptable applicable. Par exemple, des informations supplémentaires peuvent être présentées pour améliorer la compréhension, par un utilisateur, du référentiel comptable applicable, ou pour fournir de plus amples explications sur des éléments spécifiques des états financiers. De telles informations sont normalement présentées dans des états annexes ou des notes supplémentaires.
- A79. Le paragraphe 53 de la présente Norme ISA explique que l'opinion de l'auditeur couvre les informations supplémentaires qui font partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Cette appréciation relève du jugement professionnel. Par exemple :
- Lorsque les notes aux états financiers incluent une explication ou un rapprochement décrivant la façon dont les états financiers sont en conformité avec un autre référentiel comptable, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement distinguées des états financiers. L'opinion de l'auditeur couvrirait également des notes ou des informations supplémentaires incorporées par référence dans les états financiers ;
 - Lorsqu'un compte de résultat supplémentaire présentant des postes précis de dépenses est inclus dans une annexe aux états financiers, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui peuvent être clairement distinguées des états financiers.
- A80. Les informations supplémentaires qui sont couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être spécifiquement identifiées dans son rapport d'audit lorsque la référence aux notes dans la description des états qui composent les états financiers dans le rapport d'audit est suffisante.
- A81. La loi ou la réglementation peut ne pas exiger que les informations supplémentaires soient auditées, et la direction peut décider de demander à l'auditeur de ne pas les inclure dans le champ de ses travaux d'audit des états financiers.
- A82. Pour apprécier si les informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à comprendre qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur prend notamment en compte leur place par rapport aux états financiers et à toute autre information supplémentaire audité, et si elles sont clairement identifiées comme « non auditées ».
- A83. La direction pourrait modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptible de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :

- En éliminant toute référence croisée dans les états financiers aux informations supplémentaires non auditées ou aux notes non audités, de manière à ce que la distinction entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire ;
- En présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible en la circonstance, en les présentant à la fin des notes requises sur les états financiers et en les identifiant clairement comme « non auditées ». Les notes non auditées qui sont insérées avec les notes auditées peuvent être considérées à tort comme auditées.

A84. Le fait que des informations supplémentaires soient identifiées comme non auditées ne dispense pas l'auditeur de ses obligations décrites dans la Norme ISA 720 (Révisée).

Annexe
(Voir par. A19)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers (*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère (lorsqu'il est fait renvoi au contenu du site internet d'une autorité compétente)
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur des états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par *l'International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et celles qui encadrent l'audit dans le pays en question; l'auditeur fait référence aux unes et aux autres.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers¹

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément au *Code de déontologie des professionnels comptables* publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément aux IFRS³, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut figurer en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41 (c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans

² Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

³ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société⁴ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

⁴ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement à son opinion sur les états financiers.

Nous fournissons également aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées.

Parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, nous déterminons ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport d'audit, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur, prescrites par la législation ou la réglementation propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les points couverts par cette législation, cette réglementation ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations de communication dans le rapport») sont traités dans cette section à moins que ces autres obligations de communication couvrent les mêmes points que les obligations de communication dans le rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA, auquel cas ils peuvent être présentés dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de clairement différencier ces autres obligations de celles qui sont imposées par les Normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA).
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers consolidés ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément au Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁶

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers consolidés conformément aux IFRS⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à lui.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière du Groupe.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41(c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans

⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁷ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... ».

le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe⁸ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers consolidés, y compris les informations fournies dans les états financiers consolidés, et apprécions si les états financiers consolidés reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du groupe pour exprimer une

⁸ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement avec l'audit des états financiers consolidés.

opinion sur les états financiers consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de Groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

Nous fournissons également aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées.

Parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, nous déterminons ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport d'audit, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur, prescrites par la législation ou la réglementation propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les points couverts par cette législation, cette réglementation ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations de communication dans le rapport») sont traités dans cette section à moins que ces autres obligations de communication couvrent les mêmes points que les obligations de communication dans le rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA, auquel cas ils peuvent être présentés dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui sont imposées par les Normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 3 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l’auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s’applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l’entité, conformément aux IFRS (il s’agit d’un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d’audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d’éthique qui s’appliquent à l’audit sont celles qui encadrent l’audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l’auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu’il n’existe pas d’incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- L’auditeur n’est pas tenu de communiquer des points clés de l’audit conformément à la Norme ISA 701, et n’a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l’établissement des états financiers.
- L’auditeur n’a pas d’autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.
- L’auditeur a choisi de faire un renvoi à la description des responsabilités de l’auditeur figurant sur le site internet d’une autorité compétente.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁹

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément aux IFRS¹⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

⁹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁰ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Une description plus détaillée de nos responsabilités relatives à l'audit des états financiers figure sur le site internet de [Organisme], à : [adresse du site internet]. Cette description fait partie de notre rapport d'audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 4 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée établis conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l’auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée exigé par la loi ou la réglementation. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s’applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l’entité conformément au référentiel comptable (Loi XYZ) du pays X (c’est-à-dire un référentiel reposant sur la loi ou la réglementation conçue pour répondre aux besoins communs d’information financière d’un large éventail d’utilisateurs, mais qui n’est pas un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).
- Les termes de la mission d’audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d’éthique qui s’appliquent à l’audit sont celles qui encadrent l’audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l’auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu’il n’existe pas d’incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- L’auditeur n’est pas tenu de communiquer des points clés de l’audit conformément à la Norme ISA 701, et n’a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l’établissement des états financiers.
- L’auditeur n’a pas d’autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹¹

La direction est responsable de l'établissement des états financiers conformément à la Loi XYZ du pays X¹² ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à

¹¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹² Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours de détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41(c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société¹³ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le

¹³ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;

- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]