

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT) SUR UN JEU COMPLET D'ETATS FINANCIERS A CARACTERE GENERAL⁽¹⁾

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction.....	1-3
Rapport de l'auditeur sur des états financiers.....	4-15
Eléments contenus dans le rapport de l'auditeur pour un audit effectué selon les Normes ISA	16-57
Rapport de l'auditeur	58-60
Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier.....	61-66
Informations complémentaires non auditées présentées avec des états financiers audités.....	67-71
Date d'entrée en vigueur	72

⁽¹⁾ La présente Norme ISA est applicable aux rapports de l'auditeur sur des états financiers décrits au paragraphe 1 de cette Norme ISA.

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 700, « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère general » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'assurance et de services connexes » qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant le rapport de l'auditeur indépendant émis à l'issue d'un audit d'un jeu complet d'états financiers à caractère général établis conformément à un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle. Elle apporte également des précisions sur les questions que l'auditeur prend en compte lorsqu'il fonde son opinion sur ces états financiers. Ainsi que l'indique la Norme ISA 200 « Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers », les « états financiers à caractère général » sont des états financiers établis conformément à un référentiel comptable ayant pour finalité de présenter des informations répondant aux besoins communs d'un large éventail d'utilisateurs.

2. La présente Norme ISA s'applique aux situations dans lesquelles l'auditeur est en mesure d'exprimer une opinion sans réserve et où aucune modification apportée au rapport n'est nécessaire. La Norme ISA 701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) » définit des procédures et des principes fondamentaux et fournit des modalités d'application concernant les modifications à apporter au rapport que sont le paragraphe d'observation, l'opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion ou l'opinion défavorable.

3. La Norme ISA 800 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales » définit des procédures et des principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application concernant la forme et le contenu du rapport de l'auditeur émis à l'issue d'un audit portant sur:

- (a) un jeu complet d'états financiers établis conformément à un autre référentiel comptable exhaustif ;
- (b) un composant d'un jeu complet d'états financiers à caractère général ou spécifique, tel qu'un état financier pris isolément, des comptes spécifiques, des éléments d'un compte ou des postes d'états financiers ;
- (c) le respect de clauses contractuelles ; et
- (d) des états financiers résumés.

Rapport de l'auditeur sur des états financiers

4. Le rapport de l'auditeur doit clairement exprimer son opinion sur les états financiers.

5. Ainsi que l'indique la Norme ISA 200, l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

6. A moins que la loi ou la réglementation n'exige d'utiliser un libellé différent, l'opinion de l'auditeur sur un jeu complet⁽²⁾ d'états financiers à caractère général établi conformément à un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle (dénommés pour les besoins de cette Norme ISA « états financiers ») indique que les états financiers « donnent une image fidèle » ou « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs »,

⁽²⁾ Comme indiqué au paragraphe 35 de la Norme ISA 200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers », le référentiel comptable définit ce qu'est un jeu complet d'états financiers. Selon les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS), un jeu complet d'états financiers comprend un bilan, un compte de résultat, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

conformément au référentiel comptable applicable. Ces deux expressions: « donnent une image fidèle » ou « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » sont équivalentes. Laquelle de ces deux expressions est à utiliser dans une juridiction particulière dépend de la loi ou de la réglementation qui régit l'audit d'états financiers dans cette juridiction, ou de la pratique qui s'y est instaurée.

7. Dans certaines juridictions, la loi ou la réglementation régissant un audit d'états financiers peut prescrire un libellé de l'opinion de l'auditeur différent de celui donné au paragraphe 6. Bien que ce dernier puisse être obligé d'utiliser le libellé prescrit, sa responsabilité, telle qu'elle est décrite dans cette Norme ISA quant à l'opinion exprimée, reste la même.

8. Lorsque le libellé prescrit par la loi ou la réglementation diffère de manière significative par rapport à celui donné au paragraphe 6, l'auditeur reste attentif au fait qu'il peut exister un risque que les utilisateurs puissent mal interpréter l'assurance obtenue à la suite de l'audit des états financiers. Par exemple, le libellé peut induire le lecteur à penser que l'auditeur certifie l'exactitude des chiffres contenus dans les états financiers plutôt qu'il exprime une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs. Dans de telles situations, l'auditeur considère s'il convient, pour réduire le risque d'une mauvaise interprétation, d'insérer dans son rapport d'audit une explication appropriée (voir Norme ISA 701).

Référentiel comptable applicable

9. Le jugement de l'auditeur le conduisant à fonder son opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, s'appuie sur le référentiel comptable applicable. Ainsi que l'indique la Norme ISA 210 « Termes de la mission d'audit », sans un référentiel comptable, l'auditeur n'a pas de critères appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers de l'entité. La Norme ISA 200 décrit les responsabilités de l'auditeur pour déterminer si le référentiel comptable retenu par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable.

10. Dans le cas des états financiers visés par cette Norme ISA, l'application d'un référentiel comptable reconnu acceptable pour des états financiers à caractère général, sauf dans les cas extrêmement rares visés au paragraphe 15, conduira à la présentation d'états financiers

donnant une image fidèle. Même si le référentiel comptable peut ne pas spécifier comment comptabiliser ou fournir l'information sur toutes les opérations ou événements, il prévoit généralement suffisamment de principes généraux pouvant servir de base pour définir et appliquer des méthodes comptables qui répondent aux concepts sous-tendant les dispositions de ce référentiel. Ainsi, le référentiel comptable fournit à l'auditeur une base pour apprécier la présentation sincère des états financiers, et si ceux-ci ont été établis et présentés conformément aux exigences du référentiel comptable applicable, concernant les flux particuliers d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers.

Fondement de l'opinion sur les états financiers

11. L'auditeur doit évaluer les conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers.

12. Pour fonder son opinion sur les états financiers, l'auditeur évalue si, sur la base des éléments probants recueillis, il existe une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. Ceci implique d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers à un niveau faible acceptable⁽³⁾ et d'évaluer l'effet des anomalies identifiées non corrigées⁽⁴⁾.

13. Fonder une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, implique d'évaluer si les états financiers ont été établis et présentés selon les exigences spécifiques du référentiel comptable applicable, relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers. Cette évaluation implique d'examiner si, dans le contexte du référentiel comptable applicable:

- (a) les méthodes comptables retenues et suivies sont en accord avec le référentiel comptable et sont appropriées en la circonstance ;

⁽³⁾ Voir la Norme ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques ».

⁽⁴⁾ Voir la Norme ISA 320 « Caractère significatif en matière d'audit ».

- (b) les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables en la circonstance ;
- (c) les informations présentées dans les états financiers, y compris la description des méthodes comptables, sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ; et
- (d) des informations suffisantes sont fournies dans les états financiers pour permettre aux lecteurs de comprendre le résultat des opérations et des événements importants qui y sont reflétés; par exemple, dans le cas d'états financiers établis conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière (IFRS), la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations et son cash-flow.

14. Fonder une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable implique également d'évaluer la présentation sincère de ceux-ci. L'auditeur examine si, après la prise en compte par la direction de tous les redressements éventuels résultant des procédures d'audit, les états financiers sont cohérents au regard de sa connaissance de l'entité et de son environnement. Il revoit leur présentation d'ensemble, leur structure et leur contenu. L'auditeur évalue également si les états financiers, y compris les notes annexes, présentent sincèrement les opérations et les événements les sous-tendant de telle sorte à donner une image fidèle, ou de présenter sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, des informations fournies pas les états financiers dans le contexte du référentiel comptable. Des procédures analytiques mises en œuvre à la fin, ou à une date proche de la fin de l'audit, aident à corroborer les conclusions tirées durant l'audit et à fonder une conclusion d'ensemble quant à la présentation sincère des états financiers.

Situations extrêmement rares où l'application d'un référentiel comptable conduit à la présentation d'états financiers trompeurs

15. Comme explicité dans la Norme ISA 210, l'auditeur considère le caractère acceptable du référentiel comptable lorsqu'il décide de l'acceptation de la mission. L'adoption d'un référentiel comptable considéré comme acceptable pour l'établissement d'états financiers à caractère général, conduit généralement à la présentation d'états financiers donnant une image fidèle. Dans des situations extrêmement rares cependant, l'application d'une exigence spécifique d'un référentiel comptable considéré comme acceptable pour l'établissement d'états financiers à caractère général, peut conduire à la présentation d'états financiers trompeurs

dans le contexte particulier de l'entité. Certains référentiels comptables reconnus comme acceptables pour l'établissement d'états financiers à caractère général reconnaissent de façon implicite ou explicite qu'il existe des situations extrêmement rares où il est nécessaire de déroger à une disposition spécifique du référentiel pour répondre à l'objectif d'image fidèle et donnent des indications sur les informations à fournir dans ces cas. D'autres peuvent ne fournir aucune indication de ce genre, bien que ces référentiels soient également reconnus comme acceptables pour l'établissement d'états financiers à caractère général. Lorsque l'auditeur se trouve en face de telles situations qui l'amènent à conclure que l'application d'exigences spécifiques contenues dans le référentiel comptable conduit à la présentation d'états financiers trompeurs, il s'interroge sur la nécessité de modifier son rapport. Les modifications qu'il pourrait y avoir lieu d'insérer dépendent de la façon dont la question est traitée par la direction dans les états financiers d'une part, et dans le référentiel comptable d'autre part lorsqu'il s'agit de ces situations extrêmement rares (voir Norme ISA 701).

Eléments contenus dans le rapport de l'auditeur pour un audit effectué selon les Normes ISA⁽⁵⁾

16. Une rédaction homogène du rapport des auditeurs, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, renforce la crédibilité sur les marchés au niveau mondial en permettant d'identifier plus facilement ceux de ces audits effectués selon des normes d'audit généralement reconnues au plan international. Elle permet également de faciliter la compréhension du lecteur et d'identifier, lorsqu'elles surviennent, des circonstances inhabituelles.

17. Les paragraphes 18 à 60 fixent des exigences concernant les éléments suivants que doit contenir le rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA:

- (a) Intitulé ;
- (b) destinataire ;
- (c) paragraphe d'introduction ;
- (d) la mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers ;

⁽⁵⁾ Les paragraphes 61-66 traitent du contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier.

- (e) la mention de la responsabilité de l'auditeur ;
- (f) opinion de l'auditeur ;
- (g) autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte ;
- (h) signature de l'auditeur ;
- (i) date du rapport d'audit ;
- (j) adresse de l'auditeur.

Intitulé

18. Le rapport de l'auditeur doit comporter un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant.

19. Un intitulé de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple: « Rapport de l'auditeur (indépendant) », réaffirme que celui-ci a satisfait à toutes les règles d'éthiques en matière d'indépendance et, en conséquence, permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant de ceux émis par d'autres personnes.

Destinataire

20. Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission.

21. Les législations ou les réglementations nationales spécifient souvent le destinataire du rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère général dans la juridiction concernée. Généralement, le destinataire du rapport de l'auditeur sur des états financiers à caractère général est celui à qui le rapport est destiné; il s'agit souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états financiers sont audités.

Paragraphe d'introduction

22. Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à audit et doit indiquer que ces états financiers ont été audités. Le paragraphe d'introduction doit également:

- (a) identifier l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu complet d'états financiers ;**
- (b) renvoyer au descriptif des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives fournies ;**
- (c) spécifier la date et la période couverte par les états financiers.**

23. Ce principe est généralement satisfait en indiquant que l'auditeur a effectué l'audit des états financiers de l'entité joints, qui comprennent (indiquer l'intitulé du jeu complet d'états financiers tel que prévu par le référentiel comptable applicable, en spécifiant la date et la période couverte par ces états financiers) et en renvoyant au résumé des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives fournies. De plus, lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, l'auditeur peut envisager, si la forme de présentation adoptée le permet, d'indiquer les numéros des pages du rapport annuel sur lesquelles les états financiers sont présentés. Ceci aide les lecteurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

24. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Dans le cas des états financiers établis conformément au référentiel IFRS, ce jeu comprend : un bilan, un compte de résultat, un état de variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives. Dans certaines juridictions, d'autres informations peuvent être demandées et font partie intégrante des états financiers.

25. Dans certaines circonstances, pour répondre à des dispositions législatives ou réglementaires, ou à des dispositions normatives, l'entité peut avoir à présenter, ou simplement souhaiter le faire, des informations complémentaires à celles fournies par les états

financiers qui ne sont pas prévues par le référentiel comptable. Par exemple, ces informations supplémentaires peuvent être données pour faciliter aux utilisateurs la compréhension du référentiel comptable ou pour fournir plus d'explications sur des rubriques particulières des états financiers. De telles informations sont généralement données dans des états distincts ou sous forme de notes additionnelles. L'opinion de l'auditeur peut, ou non, couvrir ces informations supplémentaires mais il est alors important qu'il s'assure que toute information supplémentaire non couverte par son opinion soit clairement différenciée, ainsi qu'il est expliqué dans les paragraphes 67-71.

26. Dans certaines circonstances, les informations supplémentaires peuvent ne pas être clairement différenciées des états financiers à cause de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Ces informations complémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Par exemple, l'opinion de l'auditeur couvrira des notes ou des états distincts auxquels les états financiers font référence. Ceci est également le cas lorsque des notes annexes aux états financiers fournissent des explications sur la conformité totale ou partielle de ceux-ci avec un autre référentiel comptable.

27. Des informations supplémentaires qui sont présentées comme faisant partie intégrante des états financiers n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes annexes dans la description des éléments composant les états financiers suffit à les identifier.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

28. Le rapport de l'auditeur doit mentionner que la direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, et que cette responsabilité inclut:

(a) la définition, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne sur l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs ;

(b) le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ; et

(c) la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

29. Les états financiers reflètent les déclarations de la direction. Celle-ci est responsable d'établir des états financiers donnant une image fidèle, selon le référentiel comptable applicable. Par exemple, dans le cas d'états financiers établis conformément au référentiel IFRS, la direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui présentent sincèrement la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie conformément aux IFRS. Pour remplir cette responsabilité, la direction conçoit et met en place un contrôle interne⁽⁶⁾ pour prévenir ou détecter et corriger des anomalies, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs, afin d'assurer la fiabilité du système d'élaboration de l'information financière de l'entité. L'établissement d'états financiers requiert de la direction l'exercice d'un jugement pour la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances, ainsi que pour le choix et l'application de méthodes comptables appropriées. Ces jugements sont exercés dans le contexte du référentiel comptable applicable.

30. Il peut exister des situations dans lesquelles il est approprié, de la part de l'auditeur, d'ajouter en complément de la description de la responsabilité de la direction visée au paragraphe 28, un commentaire pour décrire les responsabilités additionnelles relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers qui relèvent du contexte particulier de certaines juridictions ou de la nature de l'entité.

31. Le terme « direction » utilisé dans cette Norme ISA vise les personnes ayant la responsabilité d'établir et de présenter des états financiers donnant une image fidèle. D'autres termes peuvent être utilisés à propos, selon le contexte juridique dans d'autres juridictions. Par exemple, dans certaines juridictions, le terme approprié peut être celui de « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » (par exemple, les administrateurs).

Responsabilité de l'auditeur

⁽⁶⁾ Dans certaines juridictions, la loi ou la réglementation fixant les responsabilités de la direction peuvent spécifiquement viser la responsabilité quant à la tenue de la comptabilité ou au système comptable. Dès lors que la comptabilité et les systèmes comptables font partie intégrante du contrôle interne (tel que défini dans la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives »), aucune référence spécifique n'est faite à ces éléments dans le paragraphe 28 traitant des responsabilités de la direction.

32. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de son audit.

33. Le rapport de l'auditeur mentionne que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit, afin de souligner la différence avec celle de la direction qui est d'établir et de présenter des états financiers donnant une image fidèle.

34. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Le rapport doit aussi mentionner que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il se soumette aux règles d'éthique et qu'il planifie et effectue l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

35. La référence aux normes suivies indique aux lecteurs que l'audit a été effectué selon des normes établies.

36. La Norme ISA 200 édicte les éléments nécessaires pour qu'un audit soit effectué selon les Normes ISA. Le paragraphe 14 de cette Norme ISA précise que l'auditeur ne peut pas indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes ISA, s'il n'a pas suivi, dans leur intégralité, toutes les Normes ISA qui s'y appliquent.

37. Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant:

(a) qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures pour recueillir des éléments probants quant aux montants reflétés et aux informations fournies dans les états financiers ;

(b) que le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur, et qu'en procédant à l'évaluation des risques, il a pris en compte le contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers, afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du

contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, il doit omettre ce dernier membre de phrase ; et

(c) qu'un audit comprend aussi l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

38. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

Opinion de l'auditeur

39. Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur conclut que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

40. Lorsqu'une opinion sans réserve est exprimée, le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur doit indiquer que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (à moins que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur une autre formulation de son opinion, auquel cas le libellé imposé doit être utilisé).

41 Lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les *International Public Sector Accounting Standards* n'ont pas été retenues comme référentiel comptable, la référence au référentiel comptable dans le paragraphe d'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel utilisé.

42. L'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, de l'information que les états financiers sont censés fournir (cette information étant définie par le référentiel comptable). Par exemple, dans le cas d'états financiers établis conformément au référentiel

IFRS, l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle de, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité à la clôture de la période, ainsi que de sa performance financière et de ces flux de trésorerie de la période écoulée.

43. Afin d'informer le lecteur du contexte dans lequel l'auditeur a exprimé son opinion, le paragraphe d'opinion identifie le référentiel comptable applicable qui a été retenu pour établir les états financiers. Lorsque le référentiel comptable n'est pas celui prévu par les IFRS ou par les *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)*, le paragraphe d'opinion identifie également la juridiction ou le pays d'origine du référentiel comptable suivi. L'auditeur identifie le référentiel comptable applicable en ces termes:

- «, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) » ; ou
- «, conformément aux méthodes comptables généralement reconnues de/du ...pays X.... ».

44. Lorsque le référentiel comptable applicable inclut des exigences légales ou réglementaires, l'auditeur identifie le référentiel comptable applicable en ces termes:

«, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) et aux dispositions de la législation sur les sociétés/du droit des sociétés de ... pays X ».

Autres sujets

45. Les normes, la législation ou d'autres pratiques généralement reconnues dans une juridiction peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'aborder d'autres sujets qui donnent plus de détails sur ses responsabilités portant sur l'audit des états financiers ou concernant le rapport d'audit lui-même. Ces sujets peuvent être couverts dans un paragraphe distinct, après l'opinion exprimée.

Autres obligations spécifiques

46. Dans certaines juridictions, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles de rendre compte sur d'autres questions, en complément de sa responsabilité première d'avoir à exprimer une opinion sur les états financiers. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains sujets dont il a eu connaissance durant l'accomplissement de ses travaux d'audit. Il peut aussi lui être demandé de mettre en œuvre des procédures spécifiques additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des sujets particuliers, tels que la tenue correcte de la comptabilité et des documents comptables. Les normes d'audit dans une juridiction ou un pays spécifique fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur relative à ses obligations additionnelles d'avoir à rendre compte de ces sujets dans cette juridiction ou ce pays.

47. Dans certains cas, les normes en question ou la législation peuvent 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 lui être permis, d'en rendre compte dans un rapport distinct.

48. Lorsque l'auditeur traite de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers, celles-ci doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, après l'opinion exprimée.

49. L'auditeur traite de ces autres obligations dans une partie distincte du rapport afin de les distinguer clairement de celles concernant sa responsabilité portant sur l'audit des états financiers et sur l'opinion qu'il exprime.

Signature de l'auditeur

50. Le rapport de l'auditeur doit être signé.

51. La signature de l'auditeur est donnée soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel ou les deux, selon ce qui est requis par la juridiction concernée. En plus de la signature de l'auditeur, il peut être exigé par certaines juridictions de mentionner son

appartenance à un ordre professionnel, ou qu'il est lui-même, ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, reconnu et autorisé à exercer dans cette juridiction.

Date du rapport d'audit

52. L'auditeur doit dater son rapport sur les états financiers à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

53. La date portée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en compte l'effet des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. La responsabilité de l'auditeur sur les événements et les opérations postérieurs à la date du rapport d'audit est traitée dans la Norme ISA 560 « Événements postérieurs à la date de clôture ».

54. Dès lors que l'opinion de l'auditeur est exprimée sur les états financiers et que leur établissement et leur présentation relèvent de la responsabilité de la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis jusqu'à ce qu'il obtienne l'évidence qu'un jeu complet d'états financiers a été arrêté et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.

55. Dans certaines juridictions, la loi ou la réglementation désigne les personnes ou les organes (par exemple : les administrateurs) responsables de l'arrêté d'un jeu complet d'états financiers, et précise le processus légal de leur approbation. Dans une telle situation, l'auditeur obtient l'évidence de leur approbation avant de dater son rapport d'audit sur les états financiers⁽⁷⁾. Dans d'autres juridictions, cependant, le processus d'approbation n'est pas prévu par la loi ou la réglementation. Dans ces cas, l'auditeur prend en compte les procédures suivies par l'entité pour établir et présenter ses états financiers au regard des fonctions de la direction, ou de la structure de gouvernement d'entreprise, afin de déterminer les personnes ou

⁽⁷⁾ Dans de rares situations, la loi ou la réglementation précise également le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière où l'on peut s'attendre à ce que l'audit soit normalement achevé.

l'organe qui ont autorité pour décider qu'un jeu complet d'états financiers, y compris les notes annexes, a été arrêté.

56. Dans certaines juridictions, l'approbation par les actionnaires des états financiers est exigée avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Dans ces juridictions, l'approbation des actionnaires n'est pas un préalable pour l'auditeur pour conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Pour les besoins des Normes ISA, la date d'approbation des états financiers est celle à laquelle les personnes autorisées à présenter un jeu complet d'états financiers les ont arrêtés.

Adresse de l'auditeur

57. Le rapport doit indiquer l'adresse du bureau dans le pays ou la juridiction où l'auditeur exerce son activité.

Rapport de l'auditeur

58. Le rapport de l'auditeur doit être sous une forme écrite.

59. Un rapport écrit comprend aussi bien un rapport en format papier qu'un rapport en format électronique.

60. L'exemple qui suit est une illustration du rapport de l'auditeur incorporant les éléments décrits ci-avant, émis à la suite d'un audit d'états financiers établis conformément au référentiel IFRS, et exprimant une opinion sans réserve. En plus de l'audit des états financiers proprement dit, cet exemple prend comme hypothèse que l'auditeur a d'autres obligations prévues par la loi du pays, dont il est amené à rendre compte.

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers⁽⁸⁾

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

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états

⁽⁸⁾ Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » est inutile dans les situations où la seconde section « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas nécessaire.

financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci⁽⁹⁾. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

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

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

(La forme et le contenu de cette partie varieront selon la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.)

Signature de l'auditeur

Date du rapport d'audit.

Adresse de l'auditeur

⁽⁹⁾ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement avec son opinion d'audit sur les états financiers, cette phrase serait à rédiger comme suit : « En procédant à ces évaluations, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier.

61. L'auditeur peut effectuer l'audit selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier (intitulées pour les besoins de cette Norme ISA « normes nationales d'audit »).

62. Le rapport de l'auditeur ne peut se référer aux Normes Internationales d'Audit que s'il s'est conformé intégralement à celles qui s'y appliquent.

63. L'auditeur peut indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes ISA et les normes nationales d'audit, seulement dans les cas où il s'est conformé à chacune des Normes ISA qui s'y applique et a réalisé les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires pour se conformer aux normes concernées de cette juridiction ou de ce pays. Une référence simultanée aux Normes ISA et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsque ces normes sont en conflit, en ce qui concerne le contenu du rapport selon les Normes ISA et les normes nationales d'audit, affectant l'opinion de l'auditeur, ou nécessitant, étant données les circonstances, d'inclure dans le rapport un paragraphe d'observation. Par exemple, certaines normes nationales d'audit interdisent d'inclure dans le rapport un paragraphe d'observation pour mettre l'accent sur un problème de continuité d'exploitation, alors que la Norme ISA 701 requiert de l'auditeur, dans ce cas, de modifier son rapport en y ajoutant ce paragraphe. Dans ce type de conflits, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit (soit les Normes ISA, soit les normes nationales d'audit concernées) auxquelles il s'est conformé pour émettre son rapport.

64. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence aux Normes Internationales d'Audit et aux normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, le rapport doit identifier la juridiction ou le pays d'origine de ces normes.

65. Lorsque l'auditeur rédige son rapport d'audit en suivant la présentation ou le libellé spécifiés par la loi, la réglementation ou les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, son rapport doit se référer à un audit effectué selon les Normes Internationales d'Audit et les normes d'audit d'une juridiction ou d'un pays particulier, seulement si le rapport inclut, au minimum, chacun des éléments suivants:

- (a) intitulé ;**

- (b) destinataire, tel que requis par les circonstances de la mission ;**

- (c) paragraphe d'introduction identifiant les états financiers audités ;**

- (d) description de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation sincère des états financiers ;**

- (e) description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et de l'étendue de l'audit, comprenant:**
 - (i) une référence aux Normes Internationales d'Audit et aux normes d'audit de la juridiction ou du pays spécifique ; et**

 - (ii) une description des contrôles qu'un auditeur effectue dans un audit ;**

- (f) paragraphe d'opinion contenant la formulation de l'opinion sur les états financiers⁽¹⁰⁾ et une référence au référentiel comptable applicable suivi dans l'établissement des états financiers (y compris la mention du pays d'origine du référentiel comptable lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les *International Public Sector Accounting Standards* n'ont pas été appliquées) ;**

- (g) signature de l'auditeur ;**

- (h) date du rapport d'audit ;**

- (i) adresse de l'auditeur.**

⁽¹⁰⁾ Les circonstances conduisant l'auditeur à modifier son opinion sont traitées dans la Norme ISA 701 « Modifications du rapport de l'auditeur (indépendant) ». Dans certaines situations, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers du fait que l'impact d'une limitation de l'étendue de l'audit est si important et diffus qu'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Dans une telle situation, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion.

66. L'auditeur peut être obligé par la loi ou par la réglementation nationale d'utiliser une présentation ou un libellé de son rapport qui diffère de celui décrit dans la présente Norme ISA. Lorsque les différences ne concernent que la présentation et le libellé du rapport, l'auditeur sera considéré comme ayant satisfait les dispositions relatives au rapport d'audit contenues dans les Normes ISA, sous réserve que son rapport inclue, au minimum, chacun des éléments identifiés au paragraphe 65 - même s'il suit la présentation et le libellé prescrits par les textes législatifs ou réglementaires nationaux. Lorsque des exigences spécifiques d'une juridiction particulière ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, l'auditeur adopte la présentation et le libellé prévus par la présente Norme ISA de sorte que le lecteur puisse plus facilement reconnaître que l'audit sur lequel porte le rapport de l'auditeur a été effectué selon les Normes ISA.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec des états financiers audités

67. L'auditeur doit s'assurer que toutes les informations supplémentaires présentées accompagnant les états financiers et qui ne sont pas couvertes par son opinion, sont clairement différenciées des états financiers audités.

68. Ainsi qu'il est indiqué aux paragraphes 25-26, il peut être exigé de l'entité, ou la direction peut décider, de produire des informations supplémentaires en accompagnement des états financiers. L'opinion de l'auditeur est censée couvrir l'information supplémentaire donnée qui ne peut être clairement différenciée des états financiers, du fait même de leur nature ou de la façon dont elle est présentée. Dans d'autres situations, la loi ou la réglementation peut ne pas exiger que l'information supplémentaire soit auditée et la direction peut demander à l'auditeur de ne pas l'inclure dans l'étendue de son audit des états financiers. Lorsque l'information supplémentaire n'a pas pour objectif d'être auditée, l'auditeur considère si cette information supplémentaire n'est pas présentée de telle manière qui pourrait conduire à considérer qu'elle est couverte par son opinion et, dans l'affirmative, demande à la direction de changer la façon dont elle est présentée. L'auditeur considère, par exemple, où cette information non auditée en relation avec les états financiers et d'autres informations supplémentaires auditées est présentée, et si elle est clairement identifiée comme « non auditée ». L'auditeur demande à la direction d'enlever toute référence aux états ou notes donnant cette information supplémentaire non auditée contenue dans les états financiers pour que la démarcation entre l'information auditée et celle non auditée soit suffisamment claire. Des notes non auditées qui

sont mélangées avec des notes auditées peuvent aussi prêter à confusion en considérant qu'elles ont été auditées. En conséquence, l'auditeur demande à l'entité de présenter l'information non auditée en dehors du jeu d'états financiers, ou, si ceci n'est pas possible en la circonstance, demande, au minimum, de présenter toutes les notes non auditées à la fin des notes annexes aux états financiers requises et de clairement les identifier comme non auditées.

69. Comme indiqué au paragraphe 23, lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, il peut décider, si la forme de présentation le permet, d'identifier dans son rapport les pages du document sur lesquelles sont présentées les états financiers audités. Ceci aide les lecteurs à différencier les états financiers des autres informations non couvertes par son opinion.

70. Si l'auditeur conclut que la présentation d'une quelconque information non auditée adoptée par l'entité ne la différencie pas suffisamment des états financiers audités, il doit indiquer dans son rapport d'audit que cette information n'a pas été auditée.

71. Le fait que des informations supplémentaires ne soient pas auditées n'enlève pas la responsabilité de l'auditeur d'avoir à lire cette information pour identifier des incohérences significatives avec les états financiers. La responsabilité de l'auditeur concernant les informations supplémentaires non auditées est en ligne avec celle décrite dans la Norme ISA 720 « Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités ».

Date d'entrée en vigueur

72. Cette Norme ISA est applicable aux rapports de l'auditeur datés du 31 décembre 2006 ou d'une date postérieure.