
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 700**

Opinion et rapport sur des états financiers

This International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-25-0.

Opinion et rapport sur des états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7-9
Exigences	
Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers	10-15
Forme de l'opinion	16-19
Rapport de l'auditeur	20-45
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	46-47
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité	A1-A3
Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers	A4
Description du référentiel d'information financière applicable	A5-A10
Forme de l'opinion	A11-A12
Rapport de l'auditeur	A13-A44
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	A45-A51
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers	

La Norme internationale d'audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de se former une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur délivré à l'issue d'un audit d'états financiers.
2. La norme ISA 705¹ et la norme ISA 706² traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée ou lorsqu'il ajoute un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit.
3. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique d'un jeu complet d'états financiers à usage général. La norme ISA 800³ traite des points particuliers à prendre en considération lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805⁴ traite des points particuliers à prendre en considération dans le contexte de l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier.
4. La présente norme ISA préconise l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur. L'utilisation d'un tel libellé, lorsque l'audit a été effectué conformément aux normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Le libellé standard contribue également à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de se former une opinion sur les états financiers à partir d'une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus;
 - b) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui explique en outre le fondement de ladite opinion.

¹ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

² Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

³ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières».

⁴ Norme ISA 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières».

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «états financiers à usage général», des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général;
 - b) «référentiel à usage général», un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
Le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :
 - i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,
 - ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.Le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus⁵;
 - c) «opinion non modifiée», l'opinion exprimée par l'auditeur lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable⁶.
8. Dans la présente norme ISA, le terme «états financiers» s'entend d'un «jeu complet d'états financiers à usage général, y compris les notes annexes». Les notes annexes comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», alinéa 13 a).

⁶ Les paragraphes 35 et 36 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

9. Dans la présente norme ISA, le terme «Normes internationales d'information financière» ou «IFRS» s'entend des Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board, et le terme «Normes comptables internationales du secteur public» ou «IPSAS» s'entend des «Normes comptables internationales du secteur public» publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.

Exigences

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

10. L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable^{7, 8}.
11. Pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. À cette fin, il doit tenir compte :
- a) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁹;
 - b) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement¹⁰;
 - c) des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15.
12. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A1 à A3)
13. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :
- a) si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies;
 - b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
 - c) si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 11.

⁸ Les paragraphes 35 et 36 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

⁹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphe 26.

¹⁰ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 11.

- d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles;
 - e) si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Réf. : par. A4)
 - f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
14. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation exigée selon les paragraphes 12 et 13 comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit :
- a) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu;
 - b) se demander si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.
15. L'auditeur doit évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A5 à A10)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
17. Si l'auditeur :
- a) ou bien conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives,
 - b) ou bien n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives,
- il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.
18. Si des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable et la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A11)
19. Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares,

l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment. (Réf. : par. A12)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite. (Réf. : par. A13 et A14)

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé 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. (Réf. : par. A15)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Réf. : par. A16)

Paragraphe d'introduction

23. Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit : (Réf. : par. A17 à A19)

- a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;
- b) indiquer que ces états financiers ont été audités;
- c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;
- d) mentionner le résumé des principales méthodes comptables suivies et des autres informations explicatives;
- e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

24. Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de la préparation des états financiers. Il n'est pas obligatoire que le rapport de l'auditeur fasse expressément mention de la «direction»; la désignation utilisée doit être celle qui convient dans le contexte juridique du pays. Dans certains pays, il se peut qu'il soit approprié de faire plutôt mention des «responsables de la gouvernance».

25. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilité de la direction [ou autre désignation appropriée] pour les états financiers».

26. Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers. Cette description doit notamment expliquer que la direction est responsable de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. (Réf. : A20 à A23)

27. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'explication de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans le rapport de l'auditeur doit faire mention de la préparation et de la présentation fidèle^a des états financiers.

Responsabilité de l'auditeur

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilité de l'auditeur».
29. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que la responsabilité de l'auditeur consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de son audit. (Réf. : par. A24)
30. 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 conforme aux règles de déontologie et qu'il planifie et réalise l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. (Réf. : par. A25 et A26)
31. Le rapport de l'auditeur doit donner une description de l'audit en indiquant :
- a) qu'un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers;
 - b) que le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et que, dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurremment à l'audit des états financiers, il doit omettre ce dernier membre de phrase;
 - c) qu'un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.
32. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la description de l'audit donnée dans le rapport de

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

l'auditeur doit faire mention de «la préparation et la présentation fidèle des états financiers^b».

33. Dans son rapport, l'auditeur doit indiquer s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit.

Opinion de l'auditeur

34. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Opinion».
35. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^c [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A27 à A33)
36. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A27 et A29 à A33)
37. Si le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board ou les Normes comptables internationales du secteur public publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.

Autres obligations de faire rapport

38. Si, dans son rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers, ces autres obligations doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu. (Réf. : par. A34 et A35)
39. Si le rapport de l'auditeur comporte une section distincte concernant d'autres obligations en matière de rapport, les intitulés, les mentions et les explications

^b Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

^c Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

dont il est question dans les paragraphes 23 à 37 doivent être précédés du sous-titre «Rapport sur les états financiers». Le «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» doit suivre le «Rapport sur les états financiers». (Réf. : par. A36)

Signature de l'auditeur

40. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Réf. : par. A37)

Date du rapport de l'auditeur

41. Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, dont des éléments qui attestent : (Réf. : par. A38 à A41)

- a) que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;
- b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Adresse de l'auditeur

42. Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité.

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

43. Si un texte légal ou réglementaire dans un pays donné oblige l'auditeur à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il inclut au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A42)

- a) titre;
- b) destinataire approprié, selon les circonstances de la mission;
- c) paragraphe d'introduction identifiant les états financiers audités;
- d) description de la responsabilité de la direction (ou autre désignation appropriée – voir le paragraphe 24) pour la préparation des états financiers;
- e) description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers, ainsi que de l'étendue de l'audit, comprenant :
 - une référence aux Normes internationales d'audit et aux textes légaux ou réglementaires,
 - une description d'un audit réalisé conformément à ces normes;
- f) paragraphe d'opinion contenant l'opinion exprimée sur les états financiers et une référence au référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers (y compris la mention du pays d'où émane le référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière ou les Normes comptables internationales pour le secteur public – voir le paragraphe 37);
- g) signature de l'auditeur;

- h) date du rapport de l'auditeur;
- i) adresse de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur pour les audits réalisés à la fois selon les normes d'audit d'un pays donné et les Normes internationales d'audit

44. Il peut arriver que l'auditeur soit tenu de réaliser un audit selon les normes d'audit d'un pays donné (ci-après appelées «normes nationales d'audit») et qu'il se conforme en outre aux normes ISA lors de la réalisation de l'audit. Si tel est le cas, l'auditeur peut, dans son rapport, faire référence aux Normes internationales d'audit en plus des normes nationales d'audit, mais seulement si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A43 et A44)
- a) il n'y a aucun conflit entre les exigences des normes nationales d'audit et celles des normes ISA qui amènerait l'auditeur i) à se former une opinion différente ou ii) à ne pas inclure un paragraphe d'observations qui, compte tenu des circonstances particulières, est exigé par les normes ISA;
 - b) le rapport de l'auditeur inclut au minimum chacun des éléments énoncés aux alinéas 43 a) à i) lorsque l'auditeur suit la présentation ou le libellé prescrits par les normes nationales d'audit. La référence aux textes légaux ou réglementaires mentionnée à l'alinéa 43 e) doit être interprétée comme une référence aux normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.
45. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes internationales d'audit, il doit indiquer le pays d'où émanent les normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. A45 à A51)

46. Si des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable sont présentées avec les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si elles sont clairement différenciées des états financiers audités. Si elles ne le sont pas, l'auditeur doit demander à la direction d'en modifier le mode de présentation. En cas de refus de la direction, l'auditeur doit expliquer dans son rapport que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.
47. Les informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui font quand même partie intégrante des états financiers parce qu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers audités en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (Réf. : par. 12)

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

- A2. La norme ISA 260 traite des aspects qualitatifs des pratiques comptables¹¹. Lorsqu'il prend en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, il se peut que l'auditeur découvre qu'il y a peut-être un parti pris dans les jugements de la direction. L'auditeur peut conclure que l'effet cumulatif d'un manque de neutralité, conjugué à l'incidence des anomalies non corrigées, fait que les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives. Parmi les indices suggérant un manque de neutralité susceptibles d'affecter l'évaluation de l'auditeur lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives, il y a les suivants :
- la correction sélective des anomalies portées à l'attention de la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-corrrection dans les cas contraires);
 - un parti pris possible de la direction lors de la détermination des estimations comptables.
- A3. La norme ISA 540 traite du parti pris possible de la direction dans l'établissement des estimations comptables¹². L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. De tels indices peuvent toutefois avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 e))

- A4 Il est courant que des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général présentent des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Dans de telles circonstances, l'auditeur évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.

Description du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 15)

- A5. Comme l'explique la norme ISA 200, la préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance requiert que soit fournie dans les états financiers une description adéquate du référentiel d'information financière applicable¹³. Cette description est importante parce

¹¹ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», Annexe 2.

¹² Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 21.

¹³ Norme ISA 200, paragraphes A2 et A3.

- qu'elle indique aux utilisateurs des états financiers le référentiel sur la base duquel ces états ont été préparés.
- A6. Une description indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que si les états financiers en respectent toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par les états financiers.
- A7. Une description du référentiel d'information financière applicable dont le libellé comporte des éléments imprécis ou restrictifs (par exemple, «les états financiers sont pour l'essentiel conformes aux Normes internationales d'information financière») ne constitue pas une description adéquate de ce référentiel, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel d'information financière

- A8. Il peut arriver que les états financiers comportent une déclaration indiquant qu'ils ont été préparés conformément à deux référentiels d'information financière (par exemple le référentiel national et les Normes internationales d'information financière). Ce peut être le cas lorsque la direction est tenue, ou a décidé, de préparer les états financiers selon les deux référentiels, auquel cas l'un et l'autre sont des référentiels d'information financière applicables. Une telle déclaration n'est appropriée que si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels. Pour qu'ils soient considérés comme conformes aux deux référentiels, les états financiers doivent être conformes à l'un et l'autre simultanément sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à un rapprochement. En pratique, la conformité simultanée est peu probable à moins qu'un pays n'ait adopté l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière) comme son propre référentiel national ou qu'il n'ait éliminé tous les obstacles empêchant de s'y conformer.
- A9. Les états financiers qui sont préparés conformément à un référentiel d'information financière et qui contiennent une note ou un état supplémentaire faisant le rapprochement des informations présentées avec celles qui auraient été présentées selon un autre référentiel ne sont pas des états financiers préparés conformément à cet autre référentiel. La raison en est que les états financiers ne contiennent pas toutes les informations telles qu'elles sont exigées par cet autre référentiel.
- A10. Les états financiers peuvent toutefois avoir été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable et, de plus, expliquer dans les notes des états financiers la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel (par exemple, des états financiers préparés conformément au référentiel national qui indiquent par ailleurs la mesure dans laquelle ils sont conformes aux Normes internationales d'information financière). Ces explications constituent des informations financières supplémentaires et, comme il est expliqué au paragraphe 47, sont considérées comme faisant partie intégrante des états financiers et, par conséquent, sont couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 18 et 19)

- A11. Il peut arriver que les états financiers, bien que préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, ne donnent pas une image fidèle. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité de fournir dans les états financiers des informations supplémentaires qui vont au-delà de celles qu'exige le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, de déroger à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle.
- A12. Extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210, il a déterminé que ce référentiel est acceptable¹⁴.

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

- A13. Un rapport écrit peut être délivré sur support papier ou sur support électronique.
- A14. L'annexe fournit des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés aux paragraphes 21 à 42.

Rapport de l'auditeur pour un audit effectué selon les Normes internationales d'audit

Titre (Réf. : par. 21)

- A15. Un titre de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple «Rapport de l'auditeur indépendant», fait ressortir que celui-ci a satisfait à toutes les règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance et, en conséquence, permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : par. 22)

- A16. Les textes législatifs ou réglementaires spécifient souvent le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Il s'agit normalement du groupe à l'intention duquel le rapport est délivré, souvent les actionnaires ou les responsables de la gouvernance de l'entité dont les états financiers sont audités.

Paragraphe d'introduction (Réf. : par. 23)

- A17. Le paragraphe d'introduction indique par exemple que l'auditeur a effectué l'audit des états financiers joints de l'entité, qui comprennent [indiquer l'intitulé de chaque état financier compris dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel d'information financière applicable, et préciser la date ou la période couverte par chaque état financier], ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.
- A18. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation adoptée le permet, d'indiquer le numéro des pages du document sur lesquelles les états financiers audités sont présentés. Cela

¹⁴ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

- aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.
- A19. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers comprennent le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, il se peut que d'autres informations soient considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.
- Responsabilité de la direction pour les états financiers (Réf. : par. 26)
- A20. La norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, qui sous-tend la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA¹⁵. La direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, assument la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. La direction assume également la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car cela aide à expliquer aux utilisateurs le postulat de départ pour la réalisation d'un audit.
- A21. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description de la responsabilité de la direction visée au paragraphe 26 pour faire état de responsabilités additionnelles qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.
- A22. Le paragraphe 26 concorde avec la forme sous laquelle les responsabilités sont définies dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, selon les exigences de la norme ISA 210¹⁶. La norme ISA 210 offre une certaine latitude en expliquant que, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prescrit des responsabilités en matière d'information financière à l'intention de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, l'auditeur peut déterminer que le texte légal ou réglementaire définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles énoncées dans la norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire dans la lettre de mission ou l'autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. Ce libellé peut alors être également utilisé dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités de la direction comme l'exige le paragraphe 26. Dans les autres circonstances, y

¹⁵ Norme ISA 200, alinéa 13 j).

¹⁶ Norme ISA 210, sous-alinéas 6 b)i) et ii).

compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire repris dans la lettre de mission, le libellé du paragraphe 26 est utilisé.

- A23. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents comptables ou du système comptable. Comme les documents et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la norme ISA 315¹⁷), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la norme ISA 210 et le paragraphe 26.

Responsabilité de l'auditeur (Réf. : par. 29 et 30)

- A24. Le rapport de l'auditeur indique que la responsabilité de l'auditeur consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de son audit, afin de bien la différencier de la responsabilité de la direction, qui consiste à préparer les états financiers.
- A25. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.
- A26. Conformément à la norme ISA 200, pour pouvoir se déclarer en conformité avec les Normes internationales d'audit dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé aux exigences de la norme ISA 200 et de toutes les autres normes ISA pertinentes pour son audit¹⁸.

Opinion de l'auditeur (Réf. : par. 35 à 37)

Libellé de l'opinion de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

- A27. La norme ISA 210 explique que, dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires prescrivent, pour le rapport de l'auditeur (qui comprend en particulier l'opinion de ce dernier), un libellé dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA. La norme ISA 210 exige que l'auditeur évalue alors :
- a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,
 - b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur.

Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, la norme ISA 210 exige qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, selon la norme ISA 210, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne

¹⁷ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», alinéa 4 c).

¹⁸ Norme ISA 200, paragraphe 20.

mentionne pas dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit¹⁹.

«Donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^d»

A28. Que l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» ou qu'un libellé différent soit à utiliser dans un pays donné dépend des textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit des états financiers dans le pays, ou des pratiques qui y sont généralement admises. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un libellé différent, cela ne modifie en rien l'exigence du paragraphe 14 de la présente norme ISA, qui impose à l'auditeur d'évaluer si les états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle.

Description de l'information présentée dans les états financiers

A29. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^e des informations que les états financiers sont censés fournir, c'est-à-dire, dans le cas de bon nombre de référentiels à usage général, la situation financière de l'entité à la date de clôture de la période, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date.

Description du référentiel d'information financière applicable et de son incidence possible sur l'opinion de l'auditeur

A30. La mention du référentiel d'information financière applicable, dans l'opinion exprimée par l'auditeur, vise à informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel ce dernier a exprimé son opinion; elle n'a pas pour but de limiter l'évaluation exigée au paragraphe 14. L'auditeur identifie le référentiel d'information financière applicable en utilisant un libellé du type de ceux-ci :

«[...] conformément aux Normes internationales d'information financière»;

«[...] conformément aux principes comptables généralement reconnus [du pays X]».

A31. Lorsque le référentiel d'information financière applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des exigences légales ou réglementaires, il est identifié au moyen d'un libellé tel que celui-ci : «[...] conformément aux Normes

¹⁹ Norme ISA 210, paragraphe 21.

^d Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

^e Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

internationales d'information financière et aux exigences de [la Loi sur les sociétés par actions du pays X]». La norme ISA 210 traite des situations où il y a des divergences entre les normes d'information financière et les exigences des textes légaux ou réglementaires²⁰.

- A32. Comme il est mentionné au paragraphe A8, il peut arriver que les états financiers aient été préparés conformément à deux référentiels d'information financière, qui constituent donc l'un et l'autre des référentiels d'information financière applicables. En conséquence, l'auditeur considère chaque référentiel séparément lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, et l'opinion qu'il exprime en application des paragraphes 35 et 36 fait référence aux deux référentiels de la façon suivante :
- a) si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels pris individuellement, l'auditeur exprime deux opinions : une selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'un des référentiels d'information financière applicables (par exemple le référentiel national), et une autre selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière). Ces opinions peuvent être présentées séparément ou dans une seule et même phrase (par exemple, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X et aux Normes internationales d'information financière);
 - b) si les états financiers sont conformes à un seul des deux référentiels, l'auditeur peut exprimer une opinion non modifiée indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel (par exemple le référentiel national), mais il exprime une opinion modifiée en ce qui a trait à l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière), conformément à la norme ISA 705.
- A33. Comme il est indiqué au paragraphe A10, les états financiers peuvent comporter une déclaration de conformité au référentiel d'information financière applicable et, en plus, expliquer dans les notes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel d'information financière. Comme l'explique le paragraphe A46, ces informations supplémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur puisqu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers.
- a) Si les explications fournies au sujet de la conformité à l'autre référentiel sont trompeuses, l'auditeur exprime une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705.
 - b) Si les explications fournies ne sont pas trompeuses mais que l'auditeur juge qu'elles revêtent une importance telle qu'elles sont essentielles pour permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers, l'auditeur ajoute un

²⁰ Norme ISA 210, paragraphe 18.

paragraphe d'observations en conformité avec la norme ISA 706, pour attirer l'attention sur ces explications.

Autres obligations de faire rapport (Réf. : par. 38 et 39)

- A34. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles lui imposant de faire rapport sur d'autres questions, qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'audit des états financiers. Il peut aussi lui être demandé de mettre en oeuvre des procédures spécifiées additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des points spécifiques tels que le caractère adéquat des documents comptables. Les normes d'audit d'un pays donné fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur de satisfaire à des obligations additionnelles en matière de rapport dans le pays.
- A35. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de satisfaire à ces autres obligations en matière de rapport dans son rapport sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou lui être permis d'y satisfaire dans un rapport distinct.
- A36. Ces autres obligations en matière de rapport font l'objet d'une section distincte dans le rapport de l'auditeur afin qu'elles soient clairement distinguées de la responsabilité qui incombe à l'auditeur en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers. Lorsqu'il y a lieu, cette section du rapport peut contenir un ou des sous-titres décrivant le contenu du ou des paragraphes ayant trait aux autres obligations en matière de rapport.

Signature de l'auditeur (Réf. : par. 40)

- A37. 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 dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu d'indiquer dans son rapport son titre de comptable professionnel ou le fait qu'il est lui-même, ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 41)

- A38. La date du rapport de l'auditeur informe les utilisateurs que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui. La responsabilité de l'auditeur à l'égard des événements et des opérations après la date de son rapport est traitée dans la norme ISA 560²¹.
- A39. Dès lors que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers et que la responsabilité de ceux-ci incombe à la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis avant d'avoir obtenu des éléments probants qui attestent que tous les états compris

²¹ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphes 10 à 17.

- dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.
- A40. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation requis. Lorsque tel est le cas, l'auditeur réunit les éléments probants confirmant cette approbation avant de dater son rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, cependant, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Lorsque tel est le cas, les procédures suivies par l'entité pour la préparation et la finalisation de ses états financiers en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance sont prises en compte afin d'identifier les personnes ou l'organe qui sont autorisés à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés. Dans certains pays, il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires précisent à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.
- A41. Certains pays exigent que les états financiers obtiennent l'approbation définitive des actionnaires avant de pouvoir être publiés officiellement, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et déclarent qu'elles en assument la responsabilité.
- Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 43)*
- A42. La norme ISA 200 explique qu'il peut être exigé de l'auditeur qu'il se conforme, outre aux normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires²². Il se peut alors que l'auditeur soit obligé d'utiliser pour son rapport une présentation ou un libellé différents de ce que prescrit la présente norme ISA. Comme il est expliqué au paragraphe 4, l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Lorsque les différences entre les exigences légales ou réglementaires et les normes ISA ne concernent que la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur et que, à tout le moins, chacun des éléments énoncés aux alinéas 43 a) à i) est inclus dans ce rapport, celui-ci peut faire référence aux Normes internationales d'audit. Lorsque tel est le cas, l'auditeur est considéré comme ayant satisfait aux exigences des normes ISA, même si la présentation et le libellé utilisés pour son rapport sont prescrits par des exigences légales ou réglementaires en matière de rapport. Lorsque les exigences spécifiques d'un pays donné n'entrent pas en conflit avec

²² Norme ISA 200, paragraphe A55.

les normes ISA, l'adoption de la présentation et du libellé prévus par la présente norme ISA aide les utilisateurs du rapport de l'auditeur à reconnaître plus facilement qu'il porte sur un audit réalisé selon les Normes internationales d'audit. (La norme ISA 210 traite des cas où des textes légaux ou réglementaires prescrivent, aux fins du rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA.)

Rapport de l'auditeur pour les audits réalisés à la fois selon les normes d'audit d'un pays donné et les Normes internationales d'audit (Réf. : par. 44)

- A43. L'auditeur peut indiquer dans son rapport que l'audit a été réalisé selon les Normes internationales d'audit et les normes nationales d'audit lorsque, en plus de s'être conformé aux normes nationales d'audit pertinentes, il s'est conformé à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit²³.
- A44. Une référence simultanée aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il y a un conflit entre les exigences des normes ISA et celles des normes nationales d'audit qui amènerait l'auditeur à se former une opinion différente ou à ne pas inclure un paragraphe d'observations qui, compte tenu des circonstances particulières, serait exigé par les normes ISA. Par exemple, certaines normes nationales d'audit interdisent à l'auditeur d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observations pour faire ressortir un problème de continuité de l'exploitation, alors que la norme ISA 570 requiert de l'auditeur qu'il ajoute un tel paragraphe dans les mêmes circonstances²⁴. En cas de conflit, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit (soit les Normes internationales d'audit, soit les normes nationales d'audit) selon lesquelles l'auditeur a établi son rapport.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. 46 et 47)

- A45. Dans certaines circonstances, l'entité peut être tenue par des textes légaux ou réglementaires ou par des normes, ou peut décider volontairement, de présenter avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, elle peut présenter des informations supplémentaires pour permettre aux utilisateurs de mieux comprendre le référentiel d'information financière applicable ou pour fournir plus d'explications sur des postes particuliers des états financiers. De telles informations sont normalement fournies dans des tableaux complémentaires ou sous forme de notes additionnelles.
- A46. Les informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement différenciées des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. C'est le cas par exemple lorsque les notes des états financiers fournissent des explications sur la mesure dans laquelle ceux-ci sont conformes à un autre référentiel d'information financière. L'opinion

²³ Norme ISA 200, paragraphe A56.

²⁴ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», paragraphe 19.

- de l'auditeur couvre aussi les notes ou les tableaux complémentaires auxquels renvoient les états financiers.
- A47. Les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers suffit à les identifier.
- A48. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires n'exigent pas que les informations supplémentaires soient auditées, et que la direction décide de ne pas demander à l'auditeur de les inclure dans le champ de son audit des états financiers.
- A49. Lorsqu'il évalue si des informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à croire qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur considère par exemple où ces informations sont présentées en relation avec les états financiers et d'autres informations supplémentaires auditées, et si elles sont clairement identifiées comme «non auditées».
- A50. La direction peut modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptibles de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :
- en enlevant toute référence aux tableaux complémentaires ou aux notes non audités contenue dans les états financiers, de manière que la démarcation entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire;
 - en présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible dans les circonstances, au minimum en présentant les notes non auditées à la fin des notes des états financiers requises et en les identifiant clairement comme non auditées. Lorsque des notes non auditées sont mêlées avec des notes auditées, l'utilisateur peut croire à tort qu'elles ont été auditées.
- A51. Le fait que des informations supplémentaires ne sont pas auditées ne dégage pas l'auditeur de sa responsabilité de lire ces informations afin d'y relever les incohérences significatives par rapport aux états financiers audités. Les responsabilités de l'auditeur concernant les informations supplémentaires non auditées concordent avec celles qui sont décrites dans la norme ISA 720²⁵.

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large

²⁵ Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes internationales d'information financière).

- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes internationales d'information financière).

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁶

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

Responsabilité de la direction²⁷ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information

²⁶ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

²⁷ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

financière (IFRS)²⁸, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

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

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle²⁹ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³⁰. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

²⁸ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁹ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

³⁰ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

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

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 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).

Report relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers requis selon des textes légaux ou réglementaires.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément au référentiel d'information financière (loi XYZ) du pays X (c'est-à-dire un référentiel d'information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

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

*Responsabilité de la direction*³¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément à la loi XYZ du pays X, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

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

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³². Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation des états financiers.

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

Opinion

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

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

³¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³² Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.»

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit des états financiers consolidés à usage général préparés par la direction de la société mère conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit de groupe reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers de groupe, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés³³

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

Responsabilité de la direction³⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)³⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous

³³ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

³⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³⁵ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle³⁶ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³⁷. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

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

Opinion

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

³⁶ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

³⁷ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]