
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 805**

Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières

This International Standard on Auditing (ISA) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement”, 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) 805, «Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou de postes spécifiques d’un état financier — Considérations particulières», 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) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 805, «Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou de postes spécifiques d’un état financier — Considérations particulières» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement.” Numéro ISBN : 978-1-60815-031-1.

Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières

(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	1-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	
Points à considérer au moment d'accepter la mission	7-9
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	10
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	11-17
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1-A4
Points à considérer au moment d'accepter la mission	A5-A9
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	A10-A14
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	A15-A18
Annexe 1 : Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier	
Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier	

La Norme internationale d'audit (ISA) 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières», 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. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. L'état financier isolé ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel à usage général ou à un référentiel à usage particulier. Dans le dernier cas, la norme ISA 800¹ s'applique également à la mission d'audit. (Réf. : par. A1 à A4)
2. La présente norme ISA ne s'applique pas au rapport de l'auditeur d'une composante, délivré par suite de travaux réalisés sur les informations financières de la composante à la demande de l'équipe affectée à l'audit de groupe pour les besoins d'un audit des états financiers de groupe (voir la norme ISA 600²).
3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers isolés ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Dans le cas des audits portant sur des états financiers isolés ou des éléments, des comptes ou des postes spécifiques d'un état financier préparés à une date donnée, la présente norme ISA ne s'applique qu'aux audits de telles informations qui ont été préparées à compter du 14 décembre 2010.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA lors de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier, est de tenir compte de façon appropriée des considérations particulières qui sont pertinentes par rapport :
 - a) à l'acceptation de la mission;
 - b) à la planification et à la réalisation de la mission;

¹ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières».

² Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières».

- c) à la formation d'une opinion et au rapport sur un état financier isolé ou sur un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier.

Définitions

- 6. Dans la présente norme ISA, on entend par :
 - a) «élément d'un état financier» ou «élément», un «élément, un compte ou un poste d'un état financier»;
 - b) «Normes internationales d'information financière», les Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board;
 - c) «état financier isolé» ou «élément spécifique d'un état financier», l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier ainsi que les notes annexes. Les notes annexes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives pertinentes par rapport à l'état financier ou à l'élément.

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA

- 7. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit³. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette exigence s'applique que l'auditeur soit ou non également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer s'il est faisable en pratique de réaliser l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique de ces états financiers conformément aux normes ISA. (Réf. : par. A5 et A6)

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

- 8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable⁴. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur aura notamment à se demander si l'application du référentiel d'information financière aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par l'état financier ou l'élément, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information. (Réf. : par. A7)

³ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 18.

⁴ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

Forme de l'opinion

9. La norme ISA 210 exige que les termes et conditions convenus pour la mission d'audit précisent la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur⁵. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se demander si la forme prévue de l'opinion est appropriée dans les circonstances. (Réf. : par. A8 et A9)

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

10. La norme ISA 200 indique que les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire^{6, 7}. Aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur devra adapter au contexte de la mission toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit, dans la mesure nécessaire. (Réf. : par. A10 à A14)

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Lorsqu'il se forme une opinion et qu'il fait rapport sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700⁸, adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission. (Réf. : par. A15 et A16)

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers

12. Si l'auditeur entreprend une mission visant à délivrer un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier concurremment à une mission portant sur l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion distincte pour chacune de ces missions.
13. Il peut arriver qu'un état financier isolé audité ou qu'un élément spécifique audité d'un état financier soit publié avec le jeu complet d'états financiers audités de l'entité. Si l'auditeur conclut que la présentation d'un état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier ne permet pas de le différencier suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différencier l'opinion formulée sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle formulée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit délivrer son rapport comportant l'opinion sur

⁵ Norme ISA 210, alinéa 10 e).

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 2.

⁷ L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200 explique que l'expression «états financiers» désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable.

⁸ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier que s'il est convaincu que la différenciation est suffisante.

Opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

14. Si l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité est une opinion modifiée, ou si ce rapport comporte un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, l'auditeur doit déterminer les incidences d'une telle situation sur son rapport concernant un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers. Lorsqu'il le considère approprié, l'auditeur doit modifier l'opinion formulée sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, selon le cas. (Réf. : par. A17)
15. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet des états financiers de l'entité pris dans son ensemble, la norme ISA 705 ne lui permet pas d'inclure dans le même rapport une opinion non modifiée sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique qui est compris dans ces états financiers⁹. L'inclusion d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport entrerait en effet en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble. (Réf. : par. A18)
16. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble, mais que, dans le contexte d'un audit distinct portant sur un élément spécifique de ces états financiers, il considère néanmoins qu'il est approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, il n'exprimera une telle opinion que si :
 - a) les textes légaux ou réglementaires ne lui interdisent pas de le faire;
 - b) cette opinion est exprimée dans un rapport de l'auditeur qui n'est pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion;
 - c) l'élément spécifique ne constitue pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.
17. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier isolé faisant partie d'un jeu complet d'états financiers s'il a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers pris dans son ensemble. Cette interdiction est valable même dans le cas où le rapport de l'auditeur sur un état financier isolé ne serait pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une

⁹ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 15.

opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion, car un état financier isolé est considéré comme constituant une partie importante du jeu complet d'états financiers.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

- A1. La norme ISA 200 définit les «informations financières historiques» comme des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments précis dans le passé¹⁰.
- A2. La norme ISA 200 définit les «états financiers» comme une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le terme «états financiers» désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable¹¹.
- A3. Les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers¹²; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, comme un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA fournit des indications à cet égard. (L'Annexe 1 donne des exemples d'autres informations financières historiques.)
- A4. Une mission visant à fournir une assurance raisonnable, autre qu'un audit d'informations financières historiques, est exécutée conformément à la Norme internationale de mission d'assurance (ISAE) 3000¹³.

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA (Réf. : par. 7)

- A5. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également de l'auditeur qu'il se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou

¹⁰ Norme ISA 200, alinéa 13 g).

¹¹ Norme ISA 200, alinéa 13 f).

¹² Norme ISA 200, paragraphe 2.

¹³ ISAE 3000, «Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information».

qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence¹⁴.

- A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'éléments probants supplémentaires pour corroborer les éléments probants tirés des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570¹⁵ seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait davantage faisable en pratique.

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

- A7. Un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel d'information financière applicable qui s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes internationales d'information financière). Si c'est le cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel applicable peut impliquer de déterminer si ce dernier comporte toutes les exigences du référentiel dont il s'inspire qui sont pertinentes pour la présentation d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier qui fournit des informations adéquates.

¹⁴ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

¹⁵ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

- A8. La forme de l'opinion exprimée par l'auditeur sera fonction du référentiel d'information financière applicable ainsi que, le cas échéant, des textes légaux ou réglementaires applicables¹⁶. Conformément à la norme ISA 700¹⁷ :
- a) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, dans son opinion, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]^a;
 - b) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'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].
- A9. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il se peut que le référentiel d'information financière applicable ne traite pas expressément de la présentation de l'état financier ou de l'élément. Cela peut se produire lorsque le référentiel d'information financière applicable est inspiré d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes internationales d'information financière). L'auditeur se demande alors si la forme prévue de l'opinion est appropriée à la lumière du référentiel d'information financière applicable. Les facteurs susceptibles d'influer sur la réflexion de l'auditeur quant à l'utilisation du libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle^b» dans son opinion comprennent notamment :
- le fait que le champ d'application du référentiel d'information financière applicable soit, expressément ou implicitement, limité ou non à la préparation d'un jeu complet d'états financiers;
 - le fait que l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier :
 - o soit ou non en tous points conforme à chacune des exigences du référentiel pertinentes pour l'état financier particulier ou l'élément particulier, et que la présentation de l'état financier ou de l'élément comprenne ou non les notes annexes,

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 700, paragraphes 35 et 36.

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image 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 norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

^b Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image 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 norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

- o dans la mesure nécessaire pour aboutir à une présentation fidèle, qu'il fournisse ou non plus d'informations que celles expressément exigées par le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, déroge à une exigence du référentiel.

La décision de l'auditeur quant à la forme prévue de l'opinion est une question de jugement professionnel. Pour prendre sa décision, l'auditeur peut se demander si l'utilisation du libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle^c» dans son opinion sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier préparé conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle est généralement reconnue dans le pays en cause.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)

- A10. La pertinence de chacune des normes ISA nécessite un examen attentif. Même si un seul élément spécifique d'un état financier fait l'objet de l'audit, les normes ISA comme la norme ISA 240¹⁸, la norme ISA 550¹⁹ et la norme ISA 570 sont, en principe, pertinentes. Cela tient au fait que l'élément pourrait comporter une anomalie résultant d'une fraude, de l'incidence d'opérations entre parties liées, ou de l'application incorrecte de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.
- A11. En outre, les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier²⁰, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Par exemple, les déclarations écrites de la direction sur le jeu complet d'états financiers seraient remplacées par des déclarations écrites sur la présentation de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A12. Lorsque l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier est réalisé conjointement avec l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il se peut que l'auditeur puisse utiliser des éléments probants obtenus dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité dans son audit de l'état financier ou de l'élément. Toutefois, les normes ISA exigent que l'auditeur planifie et réalise l'audit de l'état financier ou de l'élément de façon à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur l'état financier ou l'élément.

^c Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image 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 norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

¹⁸ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

¹⁹ Norme ISA 550, «Parties liées».

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe 2.

- A13. Chacun des états financiers qui composent un jeu complet d'états financiers, et bon nombre des éléments de ces états financiers, y compris les notes annexes, sont interreliés. Par conséquent, lorsqu'il audite un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Par conséquent, il se peut qu'il ait à mettre en oeuvre des procédures portant sur les éléments interreliés afin d'atteindre l'objectif de l'audit.
- A14. Par ailleurs, le seuil de signification déterminé pour un état financier isolé ou pour un élément spécifique d'un état financier peut être inférieur au seuil de signification déterminé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; cela aura une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, et sur l'évaluation des anomalies non corrigées.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

- A15. La norme ISA 700 exige que l'auditeur, aux fins de la formation de son opinion, qu'il évalue 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 financiers²¹. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que l'état financier ou l'élément, y compris les notes annexes, fournisse, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre les données communiquées dans l'état financier ou dans l'élément, ainsi que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur les données communiquées dans l'état financier ou l'élément.
- A16. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier.

Opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité (Réf. : par. 14 et 15)

- A17. Même lorsque l'opinion modifiée sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, le paragraphe d'observations ou le paragraphe sur d'autres points ne se rapporte pas à l'état financier audité ou à l'élément audité, l'auditeur peut néanmoins considérer comme approprié de mentionner la modification dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur l'état financier ou l'élément parce qu'il juge qu'une telle mention est pertinente pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'état financier audité, l'élément audité ou le rapport de l'auditeur y afférent (voir la norme ISA 706)²².

²¹ Norme ISA 700, alinéa 13 e).

²² Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 6.

A18. Dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière sont permises puisque la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion concerne les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie seulement et non les états financiers pris dans leur ensemble²³.

Annexe 1

(Réf. : par. A3)

Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

- Les créances, la provision pour créances douteuses, les stocks, le passif au titre des prestations constituées d'un régime de retraite privé, la valeur comptabilisée des actifs incorporels identifiés, ou le passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» dans un portefeuille de contrats d'assurance, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs gérés à l'externe et des produits d'un régime de retraite privé, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs corporels nets, y compris les notes annexes.
- Un tableau des décaissements relatifs à une immobilisation louée, y compris les notes explicatives.
- Un tableau de la participation au résultat ou des primes des employés, y compris les notes explicatives.

Annexe 2

(Réf. : par. A16)

Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique, un compte ou un poste d'un état financier préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

²³ Norme ISA 510, «Audit initial — soldes d'ouverture», paragraphe A8, et norme ISA 705, paragraphe A16.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un bilan (c'est-à-dire un état financier isolé).**
- **Le bilan a été préparé par la direction de l'entité conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un bilan.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser l'expression «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle», dans l'opinion de l'auditeur.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «l'état financier»).

Responsabilité de la direction²⁴ pour l'état financier

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de cet état financier conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur l'état financier, 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 planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier ne comporte 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 l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que l'état financier comporte des

²⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle de l'état financier 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'entité²⁵. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

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

Opinion

À notre avis, l'état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation de cet état financier.

[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 état des encaissements et des décaissements (c'est-à-dire un état financier isolé).**
- **L'état financier a été préparé par la direction de l'entité conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie afin de répondre à une demande d'informations sur les flux de trésorerie formulée par un créancier. La direction a le choix du référentiel d'information financière.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers²⁶.**
- **L'auditeur a déterminé qu'il est approprié d'utiliser le libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle», dans son opinion.**

²⁵ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit de l'état financier, 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 de l'état financier afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.»

²⁶ La norme ISA 800 contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

- **La diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit de l'état des encaissements et des décaissements ci-joint de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «l'état financier»). L'état financier a été préparé par la direction selon la méthode de la comptabilité de trésorerie qui est décrite dans la note X.

Responsabilité de la direction²⁷ pour l'état financier

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de cet état financier conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X, ce qui implique de déterminer que la méthode de la comptabilité de trésorerie est une méthode appropriée pour la préparation de l'état financier dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur l'état financier, 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 l'état financier ne comporte 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 l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle de l'état financier afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comprend également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

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

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

Opinion

À notre avis, l'état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle des encaissements et des décaissements de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X.

Méthode de comptabilité

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X afférente à l'état financier, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. L'état financier a été préparé afin de fournir des informations au créancier XYZ. En conséquence, il est possible que l'état ne puisse se prêter à un usage autre.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés») d'un portefeuille de contrats d'assurance (c'est-à-dire un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier).**
- **L'information financière a été préparée par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives à l'information financière établies par une autorité de réglementation afin de répondre aux exigences de cette autorité. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers²⁸.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **La diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit du tableau ci-joint du passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 (appelé ci-après «le tableau»). Ce tableau a été préparé par la direction sur

²⁸ La norme ISA 800 contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

la base des [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation].

Responsabilité de la direction²⁹ pour le tableau

La direction est responsable de la préparation de ce tableau conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le tableau, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes 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 le tableau ne comporte 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 le tableau. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation du tableau afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comprend également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble du tableau.

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

²⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Opinion

À notre avis, l'information financière présentée dans le tableau du passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation].

Méthode de comptabilité et restriction de diffusion

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X afférente au tableau, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. Ce tableau a été préparé afin de permettre à la société d'assurances ABC de répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre . Notre rapport est destiné uniquement à la société d'assurances ABC et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être diffusé auprès de parties autres que la société d'assurances ABC ou l'autorité de réglementation DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]