
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 810**

**Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états
financiers résumés**

This International Standard on Auditing (ISA) 810, “Engagements to Report on Summary 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) 810, «Missions visant la délivrance d’un rapport sur des états financiers résumés», 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) 810, “Engagements to Report on Summary Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d’un rapport sur des états financiers résumés» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 810, “Engagements to Report on Summary Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-032-8.

Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés

(En vigueur pour les missions réalisées pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Exigences	
Acceptation de la mission	5-7
Nature des procédures	8
Forme de l'opinion	9-11
Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	12-13
Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés	14-19
Restriction visant la diffusion ou l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable	20
Données comparatives	21-22
Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés	23
Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés	24
Association du nom de l'auditeur	25-26
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Acceptation de la mission	A1-A7
Évaluation de la disponibilité des états financiers audités	A8
Forme de l'opinion	A9
Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	A10
Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés	A11-A15
Données comparatives	A16-A17
Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés	A18

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés	A19
Association du nom de l'auditeur	A20
Annexe : Exemples de rapports sur des états financiers résumés	

La Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés», 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 des responsabilités de l'auditeur dans le cadre d'une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers qu'il a lui-même audités conformément aux normes ISA.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux missions portant sur les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de déterminer s'il est approprié d'accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés;
 - b) s'il a pour mission de délivrer un rapport sur des états financiers résumés :
 - i) de formuler une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus,
 - ii) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de l'opinion.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «critères appliqués», les critères appliqués par la direction pour la préparation des états financiers résumés;

- b) «états financiers audités», les états financiers¹ audités par l'auditeur conformément aux normes ISA et dont sont tirés les états financiers résumés;
- c) «états financiers résumés», des informations financières historiques qui sont tirées d'états financiers, qui sont moins détaillées que ces derniers, mais qui fournissent néanmoins une représentation structurée, en cohérence avec celle fournie par les états financiers, des ressources économiques et des obligations de l'entité à un moment précis ou de leur évolution au cours d'une période². Les termes utilisés pour désigner ces informations financières historiques peuvent varier d'un pays à l'autre.

Exigences

Acceptation de la mission

- 5. L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. (Réf : par. A1)
- 6. Avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, l'auditeur doit : (Réf : par. A2)
 - a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables; (Réf : par. A3 à A7)
 - b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent pour ce qui est :
 - i) de préparer les états financiers résumés conformément aux critères appliqués,
 - ii) de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficulté (ou, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit des critères pour la préparation des états financiers résumés, mentionner ce texte légal ou réglementaire dans les états financiers résumés),
 - iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et mentionnant que l'auditeur a délivré un rapport sur ces états;
 - c) s'entendre avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés (voir les paragraphes 9 à 11).
- 7. Si l'auditeur conclut que les critères appliqués sont inacceptables ou s'il ne peut obtenir la confirmation de la direction mentionnée à l'alinéa 6 b), il ne doit pas

¹ L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», donne une définition des «états financiers».

² Norme ISA 200, alinéa 13 f).

accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur les états financiers résumés, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés qu'une telle mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA. Il doit faire mention de ce fait de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission. L'auditeur doit également déterminer l'incidence que cette situation peut avoir sur la mission d'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Nature des procédures

8. Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :
 - a) Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.
 - b) Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :
 - i) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
 - ii) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.
 - c) Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.
 - d) Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.
 - e) Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.
 - f) Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
 - g) Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés. (Réf. : par. A8)

Forme de l'opinion

9. Lorsque l'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, cette opinion doit, sauf disposition contraire d'un texte

- légal ou réglementaire, être formulée au moyen de l'un des libellés suivants : (Réf. : par. A9)
- a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément [aux critères appliqués];
 - b) les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément [aux critères appliqués].
10. Si un texte légal ou réglementaire prescrit un libellé pour la formulation de l'opinion sur les états financiers résumés qui s'écarte de ceux qui sont décrits au paragraphe 9, l'auditeur doit :
- a) mettre en oeuvre les procédures décrites au paragraphe 8 ainsi que toute procédure complémentaire nécessaire pour lui permettre d'exprimer l'opinion prescrite;
 - b) évaluer s'il y a un risque que les utilisateurs des états financiers résumés se méprennent sur l'opinion de l'auditeur sur les états financiers résumés et, dans l'affirmative, s'il est possible d'atténuer ce risque en ajoutant des explications dans son rapport sur les états financiers résumés.
11. Si, dans le cas de l'alinéa 10 b), l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport sur les états financiers résumés ne permettrait pas d'atténuer le risque de méprise, il ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités

12. Il peut arriver que la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés soit postérieure à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités. En pareil cas, l'auditeur doit indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités qui pourraient nécessiter l'ajustement des états financiers audités ou la fourniture d'informations dans les états financiers audités. (Réf. : par. A10)
13. Il se peut que l'auditeur prenne connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il ignorait alors l'existence. En pareil cas, l'auditeur ne doit pas délivrer de rapport sur les états financiers résumés tant qu'il n'a pas examiné ces faits par rapport aux états financiers audités conformément à la norme ISA 560³.

³ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture».

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

14. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit contenir les éléments suivants⁴ : (Réf. : par. A15)
- a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant; (Réf. : par. A11)
 - b) un destinataire; (Réf. : par. A12)
 - c) un paragraphe d'introduction qui :
 - i) identifie les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur, et donne le nom de chacun des états financiers qui les composent, (Réf. : par. A13)
 - ii) identifie les états financiers audités,
 - iii) fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, en en mentionnant la date et, sous réserve des dispositions des paragraphes 17 et 18, en précisant qu'ils ont fait l'objet d'une opinion non modifiée,
 - iv) indique, lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
 - v) mentionne que les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers audités et que la lecture des états financiers résumés ne saurait se substituer à la lecture des états financiers audités;
 - d) une description de la responsabilité de la direction⁵ pour les états financiers résumés, indiquant que la direction⁶ est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
 - e) une déclaration précisant que l'auditeur a la responsabilité d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur les procédures exigées par la présente norme ISA;
 - f) un paragraphe exprimant clairement une opinion (voir les paragraphes 9 à 11);
 - g) la signature de l'auditeur;
 - h) la date du rapport de l'auditeur; (Réf. : par. A14)

⁴ Les paragraphes 17 et 18, qui traitent des cas où le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités a été modifié, exigent la présentation d'autres éléments qui s'ajoutent à ceux qui sont énumérés dans le présent paragraphe.

⁵ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

- i) l'adresse de l'auditeur.
- 15. Si le destinataire des états financiers résumés n'est pas le même que celui du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer s'il est approprié de désigner un destinataire différent. (Réf. : par. A12)
- 16. La date que l'auditeur appose sur son rapport sur les états financiers résumés ne doit être antérieure : (Réf. : par. A14)
 - a) ni à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion, y compris les éléments attestant que les états financiers résumés ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité;
 - b) ni à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

Expression d'une opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. A15)

- 17. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion avec réserve, d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points, mais que l'auditeur est convaincu que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 14 :
 - a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points;
 - b) décrire :
 - i) le fondement de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités ainsi que l'opinion elle-même, ou encore le paragraphe d'observations ou le paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
 - ii) l'incidence de l'opinion avec réserve, du paragraphe d'observations ou du paragraphe sur d'autres points sur les états financiers résumés, le cas échéant.
- 18. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 14 :
 - a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion;
 - b) décrire le fondement de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion;

- c) indiquer qu'en raison de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

Expression d'une opinion modifiée sur les états financiers résumés

19. Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou ne constituent pas, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse d'apporter les modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A15)

Restriction visant la diffusion ou l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable

20. Lorsque la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités fait l'objet d'une restriction, ou que ce rapport contient un avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers audités ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier, l'auditeur doit inclure une restriction ou un avertissement similaire dans son rapport sur les états financiers résumés.

Données comparatives

21. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, mais que les états financiers résumés n'en contiennent pas, l'auditeur doit déterminer si une telle omission est raisonnable dans les circonstances de la mission. En cas d'omission déraisonnable, l'auditeur doit en déterminer l'incidence sur son rapport sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A16)
22. Si les états financiers résumés contiennent des données comparatives ayant fait l'objet d'un rapport délivré par un autre auditeur, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit également comprendre les éléments que la norme ISA 710 impose à l'auditeur d'inclure dans son rapport sur les états financiers audités⁷. (Réf. : par. A17)

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés

23. L'auditeur doit évaluer si les informations supplémentaires non auditées présentées, le cas échéant, avec les états financiers résumés sont clairement différenciées des états financiers résumés. S'il conclut que l'entité ne différencie pas clairement les informations supplémentaires non auditées, il 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 sur les états financiers résumés que les informations supplémentaires ne sont pas couvertes par ce rapport. (Réf. : par. A18)

⁷ Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs».

Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés

24. L'auditeur doit lire les autres informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur y afférent afin d'y relever les incohérences significatives, le cas échéant, par rapport aux états financiers résumés. Si, lors de sa lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers résumés ou les autres informations. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur constate l'existence d'une anomalie significative apparente concernant des faits, il doit s'en entretenir avec la direction. (Réf. : par. A19)

Association du nom de l'auditeur

25. Si l'auditeur apprend que l'entité a l'intention de mentionner dans un document contenant les états financiers résumés qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers résumés, mais qu'elle n'entend pas y inclure ce rapport, il doit demander à la direction d'y inclure son rapport. Si elle ne le fait pas, l'auditeur doit déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction d'associer indûment son nom aux états financiers résumés dans le document en question. (Réf. : par. A20)
26. Il peut arriver que l'auditeur ait pour mission de délivrer un rapport sur les états financiers d'une entité, mais non sur les états financiers résumés. Dans ce cas, s'il apprend que l'entité a l'intention d'énoncer dans un document son nom et le fait que les états financiers résumés sont tirés des états financiers qu'il a audités, l'auditeur doit s'assurer que :
- a) son nom est mentionné dans le contexte de son rapport sur les états financiers audités;
 - b) l'énoncé ne donne pas l'impression qu'il a délivré un rapport sur les états financiers résumés.

Si l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, l'auditeur doit demander à la direction de modifier l'énoncé concerné de manière à répondre auxdites conditions ou de ne pas mentionner son nom dans le document. Une autre solution consisterait pour l'entité à donner mission à l'auditeur de délivrer un rapport sur les états financiers résumés et à inclure ce rapport dans le document. Si la direction ne modifie pas l'énoncé, ne supprime pas la mention du nom de l'auditeur, ni n'inclut un rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans le document comportant les états financiers résumés, l'auditeur doit aviser la direction qu'il désapprouve la mention qui est faite de son nom et déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction de faire indûment mention de son nom. (Réf. : par. A20)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acceptation de la mission (Réf. : par. 5 et 6)

- A1. Par suite de l'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés, l'auditeur possède les connaissances nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités concernant les états financiers résumés conformément à la présente norme ISA. L'application de la présente norme ISA ne permettra pas à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers résumés s'il n'a pas également audité les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- A2. La confirmation de la direction concernant les éléments décrits au paragraphe 6 peut être attestée par son acceptation écrite des termes et conditions de la mission.

Critères (Réf. : alinéa 6 a))

- A3. La préparation des états financiers résumés exige de la direction qu'elle détermine les informations qui auront à être reflétées dans les états financiers résumés afin que ceux-ci soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle de ces états. Étant donné que les états financiers résumés contiennent, de par leur nature, des données regroupées et des informations moins nombreuses, le risque est plus grand que ces états financiers ne contiennent pas l'information nécessaire pour qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances. Ce risque augmente lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation des états financiers résumés.
- A4. Les facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère acceptable des critères appliqués comprennent :
- la nature de l'entité;
 - l'usage prévu des états financiers résumés;
 - les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés;
 - la question de savoir si les critères appliqués conduiront à des états financiers résumés qui ne seront pas trompeurs dans les circonstances.
- A5. Les critères pour la préparation des états financiers résumés peuvent être établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu ou prescrits par des textes légaux ou réglementaires. De même que pour les états financiers, selon les explications de la norme ISA 210⁸, l'auditeur peut bien souvent présumer que ces critères sont acceptables.
- A6. En l'absence de critères établis pour la préparation des états financiers résumés, la direction peut en élaborer, en se fondant par exemple sur la pratique dans son secteur d'activité particulier. Des critères qui sont acceptables dans les circonstances conduiront à des états financiers résumés qui :

⁸ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphes A3, A8 et A9.

- a) indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés;
 - b) décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ou, si un texte légal ou réglementaire précise qu'il n'est pas obligatoire que les états financiers audités soient mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit les critères pour la préparation des états financiers résumés, ce texte légal ou réglementaire;
 - c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués;
 - d) concordent avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités ou peuvent être recalculés à partir de ces informations;
 - e) compte tenu de leur usage prévu, contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de telle sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
- A7. À titre d'exemple, un titre formulé comme suit : «États financiers résumés préparés à partir des états financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1», indique de façon adéquate que les états financiers constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés, comme il est mentionné à l'alinéa A6 a).

Évaluation de la disponibilité des états financiers audités (Réf. : alinéa 8 g)

- A8. Lorsqu'il évalue si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés ont accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, l'auditeur tient compte de certains facteurs, dont les suivants :
- si les états financiers résumés mentionnent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
 - si les états financiers audités ont été rendus publics;
 - si la direction a établi un processus pour que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés puissent avoir facilement accès aux états financiers audités.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

- A9. Si l'auditeur conclut, en se fondant sur une évaluation des éléments probants qu'il a obtenus en mettant en oeuvre les procédures mentionnées au paragraphe 8, qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, il peut exprimer cette opinion en utilisant l'un des libellés énoncés au paragraphe 9. Le choix de l'auditeur quant au libellé à utiliser peut être influencé par les pratiques généralement reconnues dans le pays concerné.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. 12)

- A10. Les procédures décrites au paragraphe 8 sont souvent mises en oeuvre au cours de l'audit des états financiers, ou immédiatement après. Lorsque l'auditeur délivre son rapport sur les états financiers résumés après l'achèvement de l'audit des états financiers, il n'est pas tenu d'obtenir des éléments probants additionnels sur les états financiers audités, ni de faire état des incidences d'événements survenus après

la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, étant donné que les états financiers résumés sont tirés des états financiers audités et qu'ils ne constituent pas une mise à jour de ces derniers.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

Titre (Réf. : alinéa 14 a))

A11. Un titre indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple «Rapport de l'auditeur indépendant», fait ressortir que l'auditeur a satisfait à toutes les règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance. Cela permet de distinguer le rapport de l'auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : alinéa 14 b) et par. 15)

A12. Certains facteurs peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié du destinataire des états financiers résumés, notamment les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés.

Paragraphe d'introduction (Réf. : sous-alinéa 14 c)i))

A13. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers résumés seront inclus dans un document contenant d'autres informations, il peut considérer la possibilité, si le mode de présentation le permet, d'indiquer le numéro des pages sur lesquelles les états financiers résumés sont présentés. Cela permettra aux lecteurs de repérer plus facilement les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 14 h) et par. 16)

A14. Les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés déterminent quelles sont les personnes habilitées à conclure que les états financiers résumés ont été préparés et à en assumer la responsabilité.

Exemples (Réf. : par. 14, 17, 18 et 19)

A15. L'annexe de la présente norme ISA contient des exemples de rapports d'audit sur des états financiers résumés qui :

- a) font l'objet d'une opinion non modifiée;
- b) sont tirés d'états financiers audités sur lesquels l'auditeur a exprimé une opinion modifiée;
- c) font l'objet d'une opinion modifiée.

Données comparatives (Réf. : par. 21 et 22)

A16. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, on peut supposer que les états financiers résumés en contiendront également. Les données comparatives contenues dans les états financiers audités peuvent être des chiffres correspondants ou des informations financières comparatives. La norme ISA 710 décrit l'incidence de cette distinction sur le rapport de l'auditeur sur les états

financiers, notamment en ce qui concerne la mention des autres auditeurs qui ont audité les états financiers de la période précédente.

- A17. La nature et l'objectif des états financiers résumés, les critères appliqués ainsi que les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés constituent certains des facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère raisonnable ou non d'une omission de données comparatives.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés (Réf. : par. 23)

- A18. La norme ISA 700⁹ contient des exigences et des indications à appliquer lorsque des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états financiers audités qui, une fois adaptées au contexte dans la mesure nécessaire, peuvent être utiles pour l'application de l'exigence formulée au paragraphe 23.

Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés (Réf. : par. 24)

- A19. La norme ISA 720¹⁰ contient des exigences et des indications portant sur la lecture des autres informations présentées dans un document contenant les états financiers audités et le rapport de l'auditeur y afférent, ainsi que sur les mesures à prendre pour répondre aux incohérences significatives et aux anomalies significatives concernant des faits. Une fois adaptées au contexte dans la mesure nécessaire, ces exigences et indications peuvent être utiles pour l'application de l'exigence formulée au paragraphe 24.

Association du nom de l'auditeur (Réf. : par. 25 et 26)

- A20. Si la direction refuse d'obtempérer, l'auditeur peut prendre d'autres mesures appropriées, notamment informer les utilisateurs visés et les autres tiers utilisateurs connus du fait que son nom est indûment mentionné. La ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

Annexe

(Réf. : par. A15)

Exemples de rapports sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement

⁹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 46 et 47.

¹⁰ Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**

**RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS
FINANCIERS RÉSUMÉS**

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹¹ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, conformément aux [décrire les critères établis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2¹².

¹¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹² Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités dont ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

Responsabilité de la direction¹³ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, sur la base des critères décrits dans la note X.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1¹⁴. Nous avons exprimé une

¹³ Le cas échéant, utiliser une autre désignation appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁴ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités dont ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés

opinion avec réserve sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2 (voir ci-dessous).

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁵ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, sur la base des critères décrits dans la note X. Cependant, les états financiers résumés comportent une anomalie équivalente à celle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

L'anomalie que comportent les états financiers audités est décrite dans notre opinion avec réserve formulée dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Notre opinion avec réserve est fondée sur le fait que les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx au bilan de ces états financiers. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). La comptabilité de la société indique que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement. Notre opinion avec réserve indique que, à l'exception des incidences du problème décrit, ces 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

ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

¹⁵ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1¹⁶.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁷ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

¹⁶ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités desquels ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

¹⁷ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Impossibilité d'exprimer une opinion

Dans notre rapport daté du 15 février 20X2, nous avons exprimé une opinion défavorable sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Notre opinion défavorable était fondée sur le fait que [décrire le fondement de l'opinion défavorable]. Notre opinion défavorable indiquait que [décrire l'opinion défavorable].

Compte tenu de l'importance du problème décrit ci-dessus, il ne convient pas d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés de la Société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2¹⁸.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

¹⁸ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités desquels ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

Responsabilité de la direction¹⁹ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Fondement de l'opinion défavorable

[Décrire le problème qui empêche les états financiers résumés de constituer un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués.]

Opinion défavorable

À notre avis, compte tenu de l'importance du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable», les états financiers résumés mentionnés ci-dessus ne constituent pas un résumé fidèle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux [décrire les critères établis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

¹⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.