

Norme internationale d'audit 706 (révisée)

Norme ISA 706 (révisée)

Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (*Public Interest Oversight Board*), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (*Consultative Advisory Group*) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2024, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2024, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 706 (révisée) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement- Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée) © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée) © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 706 (REVISEE)

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA's 220, 250, 315 et 540 révisées et des normes ISQM 1 et 2. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de ces normes.

(**) Les modifications apportées à la présente version française de la norme ISA 706 (révisée), par rapport à la version 2022^(*), résultent des modifications de concordance apportées à la suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de cette norme.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Diligences requises	
Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur	8-9
Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	10-11
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	12
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Relation entre les paragraphes d'observation et les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur	A1-A3
Situations dans lesquelles un paragraphe d'observation peut être nécessaire	A4-A6
Inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur	A7-A8
Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	A9-A15
Emplacement des paragraphes d'observation et des paragraphes relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	A16-A17
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A18
 Annexe 1 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation	
 Annexe 2 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes relatifs à d'autres points	

- Annexe 3 : Exemple d'un rapport de l'auditeur incluant une section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points
- Annexe 4 : Exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison d'un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable et incluant un paragraphe d'observation

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 706 (révisée), *Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur lorsque celui-ci considère nécessaire :
 - (a) D'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci, qui sont d'une importance telle qu'ils sont essentiels à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs ; ou
 - (b) D'attirer l'attention des utilisateurs sur tout point autre que ceux présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci, qui sont pertinents pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.
2. La Norme ISA 701¹ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quand l'auditeur détermine des points clés de l'audit et les communique dans son rapport. La présente norme traite de la relation entre les points clés de l'audit et toute communication supplémentaire incluse dans le rapport de l'auditeur conformément à la présente norme, dans les cas où l'auditeur inclut une section sur les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. (Voir par. A1-A3)
3. La Norme ISA 570 (révisée)² et la Norme ISA 720 (révisée)³ définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, relative, respectivement, à la continuité d'exploitation et aux autres informations.
4. Les annexes 1 et 2 listent les Normes ISA qui contiennent des diligences requises demandant spécifiquement à l'auditeur d'inclure des paragraphes d'observation ou des paragraphes relatifs à d'autres points dans son rapport d'audit. Dans ces situations, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant le contenu de tels paragraphes s'appliquent. (Voir par. A4)

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur, ayant forgé son opinion sur les états financiers, est, s'il le juge nécessaire, d'attirer l'attention des utilisateurs, par une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, sur :
 - (a) Un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs; ou
 - (b) Le cas échéant, tout autre point qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) Paragraphe d'observation – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états

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

² Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

³ Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs.

- (b) Paragraphe relatif à d'autres points – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur, faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Diligences requises

Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des états financiers, il doit inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, lorsque les conditions suivantes sont réunies (Voir par. A5-A6) :
- (a) L'auditeur ne soit pas tenu de modifier son opinion conformément à la Norme ISA 705 (révisée)⁴ en raison de ce point ; et
- (b) Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'ait pas déterminé que ce point constituait un point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par. A1-A3)
9. Lorsqu'il inclut un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, l'auditeur doit :
- (a) L'inclure dans une section distincte de son rapport, précédée d'un titre approprié contenant le terme « observation » ;
- (b) Mentionner, dans le paragraphe, une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit des états financiers où une description détaillée du point est fournie ; le paragraphe ne peut porter que sur une information présentée ou fournie dans les états financiers ; et
- (c) Préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation. (Voir par. A7-A8, A16-A17)

Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

10. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) La loi ou réglementation ne l'interdit pas ; et
- (b) Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, le point n'a pas été déterminé comme étant un point clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur. (Voir par. A9-A14)
11. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, il doit l'inclure dans une section distincte sous l'intitulé « Autre point » ou tout autre titre approprié. (Voir par. A15-A17)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et leur communiquer la formulation de ce paragraphe. (Voir par. A18)

⁴ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

Modalités d'application et autres informations explicatives

Relation entre les paragraphes d'observation et les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 2, 8(b))

- A1. La Norme ISA 701 définit les points clés de l'audit comme étant ceux qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tels que les constatations importantes découlant de l'audit des états financiers de la période en cours.⁵ Le fait de communiquer les points clés de l'audit fournit de l'information additionnelle permettant aux utilisateurs présumés des états financiers de comprendre les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit. La communication des points clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs présumés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités ayant requis des jugements importants de la part de la direction. Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, l'inclusion d'un paragraphe d'observation ne se substitue pas à la description de chacun des points clés de l'audit.
- A2. Les points considérés comme des points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 peuvent également être, selon le jugement de l'auditeur, essentiels à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs. Dans ce cas, lorsqu'il communique le point en tant que point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701, l'auditeur peut juger utile de mettre l'accent ou d'attirer l'attention sur son importance relative. Pour ce faire, il peut le présenter de manière à le mettre en exergue par rapport à d'autres points dans la section «Points clés de l'audit» (par exemple, en le présentant en premier) ou ajouter de l'information dans la description du point clé de l'audit afin de préciser son importance pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.
- A3. Un point qui n'est pas considéré comme un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701 (du fait qu'il ne nécessite pas une attention importante de la part de l'auditeur) peut néanmoins être, selon le jugement de l'auditeur, essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs (par exemple, un événement postérieur). Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point, ce dernier est inclus dans un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, conformément à la présente Norme ISA.

Situations dans lesquelles un paragraphe d'observation peut être nécessaire (Voir par. 4, 8)

- A4. L'annexe 1 liste les Normes ISA qui contiennent des diligences requises demandant spécifiquement à l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit dans certaines situations. Ces situations incluent :
- Lorsque le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit ;
 - Pour avertir les utilisateurs que les états financiers ont été établis conformément à un référentiel à usage particulier ;
 - Lorsque l'auditeur a eu connaissance de faits après la date de son rapport d'audit (c.-à-d. d'événements postérieurs) et émet un nouveau rapport d'audit ou un rapport modifié⁶.
- A5. Des exemples de situations dans lesquelles l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation sont donnés ci-après :

⁵ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 16.

⁶ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 12(b) et 16.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- Une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice ou intentée par un organisme régulateur, exceptionnelle par sa gravité ;
- Un événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur⁷ ;
- L'application anticipée (lorsque cela est permis) d'une nouvelle norme comptable ayant une incidence significative sur les états financiers ;
- Une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence significative sur la situation financière de l'entité.

A6. Une utilisation trop générale de paragraphes d'observation peut toutefois diminuer l'efficacité de la communication de l'auditeur sur ces points.

Inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 9)

A7. L'inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur ne remet pas en cause son opinion. Un tel paragraphe ne se substitue pas :

- (a) A l'expression par l'auditeur d'une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (révisée) lorsque ceci est requis par les circonstances de la mission d'audit concernée ;
- (b) Aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires par ailleurs pour que les états financiers donnent une présentation sincère ; ou
- (c) A la communication prévue par la Norme ISA 570 (révisée)⁸, lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A8. Les paragraphes A16-A17 fournissent des modalités d'application supplémentaires sur l'emplacement du paragraphe d'observation dans des circonstances particulières.

Paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 10-11)

Situations dans lesquelles un paragraphe relatif à d'autres points peut être nécessaire

Pertinence pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

A9. La Norme ISA 260 (révisée) requiert que l'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, en incluant les risques importants qu'il a identifiés.⁹ Bien que les points liés aux risques importants puissent être considérés comme des points clés de l'audit, il est peu probable que d'autres points concernant la planification et la détermination de l'étendue des travaux (tels que l'étendue prévue des travaux d'audit ou l'application d'un seuil de signification dans le contexte de l'audit) constituent des points clés de l'audit au sens de la Norme ISA 701. Toutefois, la communication de points relatifs à la planification et à l'étendue des travaux d'audit dans le rapport de l'auditeur peut être requise par la loi ou la réglementation ou bien l'auditeur peut juger nécessaire de les communiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points.

A10. Dans les rares cas où l'auditeur n'est pas en mesure de se démettre d'une mission, bien que l'incidence éventuelle de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction ait un caractère diffus¹⁰, l'auditeur peut juger nécessaire d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit, pour expliquer les raisons pour lesquelles il ne lui est pas possible de se démettre de sa mission.

⁷ Norme ISA 560, paragraphe 6.

⁸ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 22-23.

⁹ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

¹⁰ Voir paragraphe 13(b)(ii) de la Norme ISA 705 (révisée) pour les explications sur cette situation.

Pertinence pour la compréhension des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit par les utilisateurs

- A11. La loi, la réglementation ou la pratique généralement admise dans un pays peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'explicitier certains points, pour fournir de plus amples explications sur ses responsabilités en matière d'audit des états financiers ou sur son rapport d'audit. Lorsque le paragraphe relatif à d'autres points porte sur plusieurs points qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il peut être utile d'employer des sous-titres différents pour chacun des points.
- A12. Un paragraphe relatif à d'autres points ne traite pas des cas où l'auditeur a d'autres obligations de communication qui viennent en sus de ses responsabilités aux termes des Normes ISA (voir la section « Autres obligations de communication » dans la Norme ISA 700 (révisée) ¹¹), ou lorsqu'il lui a été demandé de mettre en œuvre des procédures spécifiques supplémentaires et d'émettre un rapport à ce sujet, ou encore d'exprimer une opinion sur des points spécifiques.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

- A13. Une entité peut établir un jeu d'états financiers conformément à un référentiel comptable à usage général (par exemple, le référentiel national) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel comptable à usage général (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière), et charger l'auditeur d'émettre un rapport sur les deux jeux d'états financiers. Si l'auditeur a conclu que les référentiels comptables sont acceptables en l'espèce, il peut inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, indiquant qu'un autre jeu d'états financiers a été établi par la même entité conformément à un autre référentiel comptable à usage général et qu'il a émis un rapport d'audit séparé sur cet autre jeu d'états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

- A14. Des états financiers établis dans un objectif particulier peuvent être établis conformément à un référentiel comptable à usage général dès lors que les utilisateurs présumés ont décidé que de tels états financiers à usage général satisfaisaient leurs besoins d'informations financières. Dès lors que le rapport de l'auditeur est destiné à des utilisateurs spécifiques, l'auditeur peut juger nécessaire dans ces circonstances d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points, indiquant que le rapport d'audit est destiné uniquement aux utilisateurs présumés et ne devrait pas être diffusé à, ou utilisé par, d'autres personnes.

Inclusion d'un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

- A15. Le contenu d'un paragraphe relatif à d'autres points reflète clairement le fait qu'il n'y a pas d'obligation de présenter ou de fournir des informations relatives à ces autres points dans les états financiers. Un paragraphe relatif à d'autres points ne comporte pas d'informations que la loi, la réglementation ou d'autres normes professionnelles, par exemple les règles d'éthique concernant la confidentialité des informations, interdisent à l'auditeur de divulguer. Par ailleurs, un paragraphe relatif à d'autres points ne contient pas d'informations que la direction est tenue de fournir.

Emplacement des paragraphes d'observation et des paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 9, 11)

- A16. L'emplacement d'un paragraphe d'observation ou d'un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur dépend de la nature des informations à communiquer et du jugement de l'auditeur quant à leur importance relative pour les utilisateurs présumés par rapport aux autres éléments dont la Norme ISA 700 (révisée) requiert la communication. Par exemple :

¹¹ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 43-44.

Paragrapbes d'observation

- Lorsqu'un paragraphe d'observation porte sur le référentiel comptable applicable, y compris dans les cas où l'auditeur détermine que le référentiel comptable applicable serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par la loi ou la réglementation¹², l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section exposant le fondement de l'opinion afin de fournir un contexte approprié à son opinion ;
- Lorsqu'une section relative aux points clés de l'audit est présentée dans le rapport de l'auditeur, un paragraphe d'observation peut être placé, soit directement avant ou après la section relative aux points clés de l'audit, en fonction du jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information incluse dans le paragraphe d'observation. L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre « Observation », par exemple « Observation – Événement postérieur à la clôture », afin de distinguer ces observations des points traités individuellement dans la section relative aux points clés de l'audit.

Paragrapbes relatifs à d'autres points

- Lorsqu'une section relative aux points clés de l'audit est présentée dans le rapport de l'auditeur et qu'un paragraphe relatif à d'autres points est aussi considéré comme nécessaire, l'auditeur peut ajouter des précisions contextuelles au titre « Autre point », par exemple « Autre point – Etendue des travaux d'audit », afin de distinguer ce point des points traités individuellement dans la section relative aux points clés de l'audit ;
- Lorsqu'un paragraphe relatif à d'autres points est inclus dans le rapport de l'auditeur pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point concernant les autres obligations de communication sur lesquelles l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit, ce paragraphe peut être inclus dans la section « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ;
- Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités et obligations de l'auditeur ou la compréhension du rapport d'audit par les utilisateurs, le paragraphe relatif à d'autres points peut être inclus dans une section distincte du rapport d'audit, à la suite du Rapport sur l'audit des états financiers » et du « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ».

A17. L'annexe 3 illustre la relation entre la section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points quand ils sont tous présentés dans le rapport de l'auditeur. L'exemple de rapport présenté en annexe 4 inclut un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée qui contient une opinion avec réserve et dans lequel aucun point clé de l'audit n'est communiqué.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

A18. La communication requise au paragraphe 12 permet aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'être informées de la nature de tout point particulier que l'auditeur a l'intention de mettre en exergue dans son rapport d'audit, et leur donne la possibilité d'obtenir de ce dernier des éclaircissements supplémentaires si nécessaire. Lorsque l'inclusion, dans le rapport de l'auditeur, d'un paragraphe relatif à d'autres points sur un point particulier revient à chacune des missions successives, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de répéter cette communication lors de chaque mission, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige.

¹² Comme le requièrent notamment le paragraphe 19 de la Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, et le paragraphe 14 de la Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier, paragraphe 14*.

Annexe 1
(Voir par. 4, A4)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation

La présente annexe identifie les paragraphes, dans les autres Normes ISA, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit* – paragraphe 19(b)
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture* – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 800, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique* – paragraphe 14

Annexe 2
(Voir par. 4)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des Paragraphes relatifs à d'autres points

La présente annexe identifie les paragraphes, dans les autres Normes ISA, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture* – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphes 13-14, 16-17 et 19

Exemple d'un rapport de l'auditeur incluant une section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 (révisée)¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué au titre des événements postérieurs. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période en cours.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent. La loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de mentionner le rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²

Opinion

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

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

Fondement de l'opinion

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

Observation³

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la Société. Cette observation ne modifie pas notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.
[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Autre point

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

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

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

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴

² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

³ Comme il est mentionné au paragraphe A16, selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observation peut être placé soit directement avant soit directement après la section sur les points clés de l'audit.

PARAGRAPHERS D'OBSERVATION ET PARAGRAPHERS RELATIFS À D'AUTRES POINTS DANS LE
RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁴ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Annexe 4
(Voir par. A8)

Exemple d'un rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison d'un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable et incluant un paragraphe d'observation

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable a conduit l'auditeur à exprimer une opinion avec réserve.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué au titre des événements postérieurs. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période en cours.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire.
- L'auditeur n'a pas obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹

Opinion avec réserve

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

¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

PARAGRAPHERS D'OBSERVATION ET PARAGRAPHERS RELATIFS À D'AUTRES POINTS DANS LE
RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les valeurs mobilières de placement détenues par la Société sont inscrites dans l'état de situation financière pour un montant de xxx. La direction n'a pas valorisé ces titres de placement à la valeur de marché mais à leur coût d'acquisition, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Les documents comptables de la Société font apparaître que dans l'hypothèse où la direction aurait valorisé ces valeurs mobilières de placement à leur valeur de marché, la société aurait enregistré une perte non réalisée de xxx dans l'état du résultat global de l'exercice. La valeur de ces titres de placement inscrite dans l'état de situation financière aurait été réduite d'un montant identique au 31 décembre 20X1, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués respectivement de xxx, xxx et de xxx.

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

Observation – Conséquences d'un incendie

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la Société. Cette observation ne modifie pas notre opinion.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.