

Norme internationale d'audit (ISA)

**Norme ISA 800 (révisée)
audits d'états financiers établis
conformément à des référentiels à
caractère spécifique - aspects
particuliers**

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) 800 (révisée) *Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique — aspects particuliers*, 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 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) 800 (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) 800 (révisée) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 800 (révisée) *Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique — aspects particuliers* © 2024 par l'*International Federation of Accountants (IFAC)*. Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 800 (révisée) *Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique — aspects particuliers* © 2024 par l'*International Federation of Accountants (IFAC)*. Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

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 800 (révisée)

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS ÉTABLIS CONFORMÉMENT À DES RÉFÉRENTIELS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE - ASPECTS PARTICULIERS

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

(*) Les modifications apportées à la présente version française de la norme ISA 800 par rapport à la version précédente de 2009 concernent principalement le contenu du rapport établi sur la base de la norme ISA 700 (révisée) ainsi que certaines dispositions reprises des normes ISA 260 (révisée), 570 (révisée), 705 (révisée) et 706 (révisée).

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1-3
Date d'entrée en vigueur.....	4
Objectif	5
Définitions	6-7
Diligences requises	
Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission.....	8
Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit.....	9-10
Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport.....	11-14
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition de « référentiel à caractère spécifique ».....	A1-A4
Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission.....	A5-A8
Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit.....	A9-A12
Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport.....	A13-A21
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à caractère spécifique	

La Norme internationale d'audit (ISA) 800 (révisée), *Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique — Aspects particuliers*, 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. Les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, ISAs) des séries 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. La présente Norme ISA traite d'aspects particuliers pour l'application de ces Normes ISA dans un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique.
2. La présente norme ISA est rédigée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique. La norme ISA 805 (révisée)¹ traite des aspects particuliers pertinents dans le cas de l'audit d'un état financier ou d'un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier.
3. La présente norme ISA ne prime pas sur les diligences requises par les autres normes ISA ni ne prétend traiter de tous les aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

5. Lors de l'application des normes ISA à un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique, l'objectif de l'auditeur, est de répondre de manière appropriée aux aspects particuliers pertinents relatifs :
 - a) à l'acceptation de la mission ;
 - b) à la planification et à la réalisation de la mission ;
 - c) au fondement de l'opinion et à la formulation du rapport sur les états financiers.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante:
 - a) « états financiers à caractère spécifique », des états financiers préparés conformément à un référentiel à caractère spécifique ; (Réf. : par. A4)
 - b) « référentiel à caractère spécifique », un référentiel comptable destiné à répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel comptable peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité². (Réf. : par. A1 à A4)
7. Dans la présente norme ISA, le terme « états financiers » s'entend d'un jeu complet d'états financiers à caractère spécifique. Les exigences du référentiel comptable applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers. Le terme « états financiers à caractère spécifique » s'entend également des informations y relatives.

¹ Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier - Considérations particulières*.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 13 a).

Diligences requises

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable

8. La norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers³. Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit prendre connaissance: (Réf. : par. A5 à A8)
- de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis ;
 - des utilisateurs présumés ; et
 - des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable applicable en la circonstance.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit

9. La norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit⁴. Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISA requiert des aspects particuliers dans le contexte de la mission. (Réf. : par. A9 à A12)
10. La norme ISA 315 (révisée en 2019) requiert de l'auditeur qu'il acquiert une connaissance du choix et des méthodes comptables appliquées par l'entité⁵. Dans le cas d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit prendre connaissance de toutes les interprétations importantes du contrat que la direction a faites lors de l'établissement des états financiers. Une interprétation est importante lorsque l'adoption d'une autre interprétation raisonnable aurait produit une différence significative dans l'information présentée dans les états financiers.

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport

11. Pour se forger une opinion et émettre un rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit appliquer les diligences requises de la norme ISA 700 (révisée)⁶. (Réf. : par. A13 à A19)

Description du référentiel comptable applicable

12. La norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur qu'il apprécie si les états financiers mentionnent ou décrivent le référentiel comptable applicable de manière appropriée⁷. Dans le cas d'états financiers établis conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit apprécier si les états financiers décrivent de manière appropriée toutes les interprétations importantes du contrat sur lequel les états financiers sont basés.
13. La norme ISA 700 (révisée) traite de la forme et du contenu du rapport d'audit, et précise l'ordre dans lequel certains éléments doivent être présentés. Dans le cas d'un rapport d'audit sur des états financiers à caractère spécifique :
- le rapport d'audit doit également décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés et, au besoin, les utilisateurs présumés, ou renvoyer à une note annexe à ces états financiers contenant cette information ; et
 - lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels comptables pour l'établissement de tels états financiers, les explications concernant les responsabilités de la direction⁸ à l'égard des états financiers doivent également mentionner que celles-ci incluent le fait que le référentiel comptable applicable est acceptable en la circonstance.

³ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe 6 a).

⁴ Norme ISA 200, paragraphe 18.

⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 19 b).

⁶ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

⁷ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 15.

⁸ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel à caractère spécifique

14. Le rapport d'audit sur des états financiers à caractère spécifique doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport d'audit sur le fait que les états financiers ont été établis conformément à un référentiel à caractère spécifique et qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins. (Réf. : par. A20 et A21)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition de « référentiel à caractère spécifique » (Réf. : par. 6)

- A1. Exemples de référentiels à caractère spécifique :
- comptabilité tenue sur une base fiscale sous-tendant un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale de l'entité ;
 - comptabilité tenue sur la base des encaissements/décaissements sous-tendant des informations sur les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de présenter à des prêteurs ;
 - dispositions relatives aux informations financières à produire fixée par une autorité de régulation pour satisfaire aux obligations de celle-ci ;
 - Clauses contractuelles concernant des informations financières à produire, telles que prévues par un emprunt obligatoire, un contrat de prêt ou un projet de subvention pour un projet.
- A2. Il peut exister des situations où le référentiel à caractère spécifique est basé sur un référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation, mais n'est pas en conformité avec toutes les exigences de ce référentiel. Un exemple de ce type de situation est celui d'un contrat qui demande à ce que les états financiers soient établis conformément à la plupart, mais pas à toutes, des normes d'élaboration de l'information financière de la juridiction X. Si ceci est approprié dans les circonstances de la mission, cela ne l'est pas pour la description du référentiel comptable applicable donnée dans les états financiers à caractère spécifique pour impliquer une totale conformité avec le référentiel comptable publié par l'instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou avec la loi ou la réglementation. Dans l'exemple de contrat précité, la description du référentiel comptable applicable peut faire référence aux clauses contractuelles plutôt que de faire une quelconque référence aux normes d'élaboration de l'information financière de la juridiction X.
- A3. Dans les situations décrites au paragraphe A2, le référentiel à caractère spécifique peut ne pas être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, même si le référentiel comptable sur lequel il est fondé est basé sur ce principe. La raison en est que le référentiel à caractère spécifique peut ne pas être en conformité avec toutes les exigences du référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation et qui sont essentielles pour aboutir à une présentation sincère des états financiers.
- A4. Les états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique peuvent être les seuls que l'entité présente. Dans de telles situations, ces états financiers peuvent être utilisés par des utilisateurs autres que ceux pour lesquels le référentiel comptable est publié. Malgré une large distribution des états financiers dans ces situations, les états financiers sont néanmoins considérés comme des états financiers à caractère spécifique pour les besoins des Normes ISA. Les diligences requises par les paragraphes 13 – 14 sont prévues pour éviter des malentendus sur la finalité des états financiers ainsi établis. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme requises, expressément permises ou autrement admises par le référentiel comptable applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes y afférentes, ou incorporées dans ceux-ci par référence⁹.

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 13 f).

Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission

Caractère acceptable du référentiel comptable (Réf. : par. 8)

- A5. Dans le cas d'états financiers à caractère spécifique, les besoins d'information financière des utilisateurs présumés sont un élément-clé pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers.
- A6. Le référentiel comptable applicable peut comprendre les normes de l'information financière édictées par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue pour la publication de normes relatives à des états financiers à caractère spécifique. Dans ce cas, ces normes seront présumées acceptables pour les besoins de tels états financiers si l'instance suit un processus établi et transparent d'élaboration des normes impliquant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut prescrire le référentiel comptable à utiliser par la direction pour l'établissement des états financiers à caractère spécifique pour certain type d'entités. Par exemple, une autorité de régulation peut prescrire des dispositions concernant le référentiel comptable répondant à ses exigences propres. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel comptable est présumé acceptable pour l'établissement par l'entité d'états financiers à caractère spécifique.
- A7. Lorsque les normes d'élaboration de l'information financière visées au paragraphe A6 sont complétées par des exigences législatives ou réglementaires, la Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il détermine s'il existe des conflits entre les normes d'élaboration de l'information financière et les exigences additionnelles, et prévoit les mesures à prendre par l'auditeur dans un tel cas.¹⁰
- A8. Le référentiel comptable applicable peut comporter des dispositions d'un contrat concernant l'information financière à fournir ou des éléments de base que ceux décrits aux paragraphes A6 et A7. Dans ce cas, pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable dans les circonstances de la mission, il convient de s'interroger pour savoir si ce référentiel a toutes les caractéristiques généralement exhibées par des référentiels comptables, telles que celles décrites en Annexe 2 de la Norme ISA 210. Dans le cas d'un référentiel à caractère spécifique, l'importance relative dans le contexte d'une mission particulière de chacune des caractéristiques généralement spécifiées par un référentiel comptable acceptable est une question de jugement professionnel. Par exemple, pour les besoins de la fixation de la valeur de l'actif net d'une entité à la date de sa cession, le vendeur et l'acquéreur peuvent s'être mis d'accord sur le fait que des estimations très prudentes des provisions pour comptes à recevoir irrécouvrables sont appropriées pour leurs besoins, même si une telle information financière n'est pas sans incidence lorsqu'on la compare à celle qui aurait été produite en suivant un référentiel à usage général.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 9)

- A9. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur de se conformer (a) aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance dans le cadre de missions d'audit d'états financiers et (b) à toutes les Normes ISA relatives à l'audit. Elle requiert également de l'auditeur de se conformer à chacune des diligences requises d'une Norme ISA à moins que, dans les circonstances de l'audit, l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas applicable ou qu'une diligence requise ne soit pas pertinente en raison de son caractère conditionnel et que la condition sous-jacente n'est pas présente. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de s'écarter d'une diligence requise d'une Norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit alternatives dans le but d'atteindre l'objectif visé¹¹.
- A10. La mise en œuvre de certaines des diligences requises par les Normes ISA dans un audit d'états financiers à caractère spécifique peut requérir de l'auditeur la prise en compte d'aspects spécifiques. Par exemple, dans la Norme ISA 320, les jugements portant sur des questions d'importance pour les utilisateurs d'états financiers sont fondés sur la prise en compte des besoins généraux d'informations financières des utilisateurs en tant que groupe¹². Toutefois, dans le cas d'un audit d'états financiers

¹⁰ Norme ISA 210, paragraphe 18.

¹¹ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

¹² Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

à caractère spécifique, ces jugements sont fondés sur la prise en compte des besoins d'informations financières des utilisateurs présumés.

A11. Dans le cas d'états financiers à caractère spécifique, tels que ceux qui sont établis conformément aux exigences d'un contrat, la direction peut se mettre d'accord avec les utilisateurs présumés sur un seuil en dessous duquel les anomalies relevées au cours de l'audit ne seront ni corrigées, ni rectifiées. L'existence d'un tel seuil ne décharge pas l'auditeur de l'obligation d'avoir à s'intéresser au caractère significatif en application de la Norme ISA 320 en vue de planifier et de réaliser l'audit d'états financiers à caractère spécifique.

A12. La norme ISA 260 (révisée) requiert que l'auditeur détermine quelles sont la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer¹³. Elle précise que, dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité et l'application des exigences de communication est modifiée pour tenir compte de cette situation¹⁴. Lorsque l'entité prépare également un jeu complet d'états financiers à usage général, la ou les personnes responsables de surveiller l'établissement des états financiers à caractère spécifique peuvent ne pas être les mêmes que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise chargées de surveiller l'établissement des états financiers à usage général.

Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport (Réf. : par. 11)

A13. L'annexe à la présente norme ISA donne des exemples illustratifs de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à caractère spécifique. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être pertinents pour l'élaboration d'un rapport sur de tels états financiers (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée)¹⁵, ISA 570 (révisée)¹⁶, ISA 720 (révisée)¹⁷ et ISA 706 (révisée)¹⁸).

Application de la norme ISA 700 (révisée) lors de l'émission d'un rapport sur des états financiers à caractère spécifique

A14. Le paragraphe 11 de la présente norme ISA explique que, pour se forger une opinion et émettre un rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur est tenu d'appliquer la norme ISA 700 (révisée). Ce faisant, il est également tenu d'appliquer les diligences requises en matière de rapport contenues dans les autres normes ISA, et pourrait juger utile de tenir compte des aspects particuliers des paragraphes A15 à A19 ci-dessous.

Continuité d'exploitation

A15. Les états financiers à caractère spécifique peuvent ou ne pas être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)¹⁹. Selon le référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers à caractère spécifique, il peut être nécessaire d'adapter dans le rapport d'audit, la description des responsabilités de la direction²⁰ relative à la continuité d'exploitation. Selon la manière dont la norme ISA 570 (révisée) s'applique dans les circonstances de la mission, il peut être également nécessaire d'adapter la description des responsabilités de l'auditeur²¹.

¹³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables constituant le gouvernement de l'entreprise*.

¹⁴ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A8.

¹⁵ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁶ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

¹⁷ Norme ISA 720 (révisée), *Obligations de l'auditeur concernant les autres informations*.

¹⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 2.

²⁰ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 34 b) et paragraphe A48.

²¹ Norme ISA 700 (révisée), sous-paragraphe 39 b)iv).

Points clés de l'audit

A16. La norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701²² dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée. En ce qui concerne l'audit d'états financiers à caractère spécifique, la norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à caractère spécifique, ou lorsqu'il décide de le faire pour une autre raison. Lorsque l'auditeur communique les points clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à caractère spécifique, il applique la norme ISA 701 dans son intégralité²³.

Autres informations

A17. La norme ISA 720 (révisée) traite des obligations de l'auditeur concernant les autres informations. Dans le contexte de la présente norme ISA, les rapports qui contiennent ou accompagnent les états financiers à caractère spécifique et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les points présentés dans les états financiers à caractère spécifique sont considérés comme des rapports annuels dans le cadre de la norme ISA 720 (révisée). Dans le cas des états financiers établis selon un référentiel à caractère spécifique, le terme « parties prenantes similaires » s'entend notamment des utilisateurs particuliers pour lesquels est conçu, en vue de répondre à leurs besoins d'information financière, le référentiel à caractère spécifique utilisé pour préparer les états financiers à caractère spécifique. Lorsque l'auditeur détermine que l'entité envisage de publier un tel rapport, les diligences requises de la norme ISA 720 (révisée) s'appliquent à l'audit des états financiers à caractère spécifique.

Nom de l'associé responsable de la mission

A18. La diligence requise de la norme ISA 700 (révisée) selon laquelle l'auditeur est tenu d'indiquer le nom de l'associé responsable de la mission dans son rapport s'applique aussi à l'audit d'états financiers à caractère spécifique d'une entité cotée²⁴. Lorsque son rapport porte sur les états financiers à caractère spécifique d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut être tenu en vertu de la loi ou la réglementation d'y indiquer le nom de l'associé responsable de la mission, ou peut décider de le faire pour une autre raison.

Inclusion d'une référence au rapport d'audit sur le jeu complet d'états financiers à usage général

A19. L'auditeur peut considérer comme approprié d'inclure, dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur les états financiers à caractère spécifique, une référence au rapport d'audit sur le jeu complet d'états financiers à usage général ou à des points qui y sont présentés (voir la norme ISA 706 (révisée))²⁵. Par exemple, il peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur les états financiers à caractère spécifique, un renvoi à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » du rapport d'audit sur le jeu complet d'états financiers à usage général.

Attirer l'attention des lecteurs sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel à caractère spécifique (Réf. : par. 14)

A20. Les états financiers à caractère spécifique peuvent être utilisés dans des buts autres que ceux pour lesquels ils étaient destinés. Par exemple, une autorité de régulation peut exiger de certaines entités de rendre public des états financiers à caractère spécifique. Afin d'éviter tout malentendu, l'auditeur attire l'attention des utilisateurs du rapport d'audit en insérant un paragraphe d'observation expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à caractère spécifique et que, en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent être utilisés à d'autres fins. **La norme ISA 706**

²² Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²³ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 31.

²⁴ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 45 et A56 à A58.

²⁵ Norme ISA 706 (révisée), paragraphes 10 et 11.

(révisée) requiert que ce paragraphe soit placé dans une section distincte du rapport d'audit précédée d'un titre approprié contenant le terme « observation »²⁶.

Restriction quant à la distribution et à l'utilisation (Réf. : par. 14)

A21. En plus d'attirer l'attention tel que requis par le paragraphe 14, l'auditeur peut considérer approprié d'indiquer dans son rapport d'audit que celui-ci est à caractère exclusif d'utilisateurs particuliers. En fonction de la loi ou de la réglementation d'un pays particulier, ceci peut être fait en restreignant la distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur. Dans ces situations, le paragraphe d'observation mentionné au paragraphe 14 peut être développé pour y inclure ces autres aspects et son titre modifié en conséquence. (voir les exemples en annexe de la présente norme ISA).

²⁶ Norme ISA 706 (révisée), paragraphe 9 a).

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à caractère spécifique

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (pour les besoins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le concept de conformité).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément aux règles fiscales du pays X (pour les besoins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le concept de conformité).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément aux dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de régulation (pour les besoins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

Pour les besoins du présent exemple, les circonstances suivantes sont retenues:

- Les états financiers ont été établis par la direction de l'entité conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (c'est-à-dire un référentiel à caractère spécifique). La direction n'a pas le choix du référentiel comptable.
- Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité.
- Aucun rapport d'audit n'a été délivré sur le jeu complet d'états financiers à usage général.
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les 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 du pays où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative relative à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La distribution et l'utilisation du rapport de l'auditeur font l'objet de restrictions.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la surveillance du processus d'information financière ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1^{er} janvier 20X1 entre la société et la société DEF (le « contrat »).

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 au Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et 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.

Observations – Référentiel comptable et restriction sur la distribution et l'utilisation du présent rapport

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été établis pour permettre à la société de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement aux sociétés ABC et DEF et ne saurait être distribué ou utilisé par des parties tierces autres que ces deux sociétés. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers conformément aux dispositions stipulées à l'article (ou la section) Z du contrat, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité

¹ 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 désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

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

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon le paragraphe 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société²;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

[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 Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément aux règles fiscales du pays X (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

Pour les besoins du présent exemple, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers établis par la direction d'une société de personnes conformément aux règles fiscales du pays X (c'est-à-dire un référentiel à caractère spécifique) dans le but d'aider les associés à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable.
- Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité.
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers de 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 du pays où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative relative à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La distribution du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur établissement.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société de personnes ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1 et le compte de résultat pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à [décrire la loi fiscale applicable] du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux 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'éthiques qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays] et nous 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.

Observations — Référentiel comptable et restriction sur la diffusion du présent rapport

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été établis dans le but d'aider les associés de la société à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. En conséquence, il est possible que les états financiers peuvent ne pas convenir à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à ses associés et ne saurait être distribué à d'autres parties. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers³

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers conformément aux règles fiscales du pays X, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

³ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

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

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon le paragraphe 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société⁴;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

[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 Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à des dispositions en matière d'information financière émanant d'une autorité de régulation (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

Pour les besoins du présent exemple, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers de l'entité cotée établis par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière émanant d'une autorité de régulation (c'est-à-dire un référentiel à caractère spécifique) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de régulation. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable.
- Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère.
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers de la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'émission 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 du pays où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il existait une incertitude significative relative à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.
- La distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur ne fait pas l'objet de restrictions.
- L'auditeur est tenu par l'autorité de régulation de communiquer les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.
- Le paragraphe « Autre point » mentionne que l'auditeur a également émis un rapport d'auditeur sur des états financiers établis par la société ABC pour la même période conformément à un référentiel à usage général.
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur établissement.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux 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 au(x)/en/à [pays] et nous 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.

Observation — Règle comptable

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui décrit la règle comptable appliquée. Les états financiers ont été établis dans le but d'aider la société à répondre aux exigences de l'autorité de régulation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers peuvent ne pas convenir à un autre objectif. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, ces événements ou conditions, conjugués aux autres points exposés dans la note 6, indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

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. Outre le point décrit dans la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Autre point

La société a préparé un jeu distinct d'états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), sur lesquels nous avons délivré aux actionnaires de la société un rapport d'auditeur distinct daté du 31 mars 20X2.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprises relatives aux états financiers⁵

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z,⁶ ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

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

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport d'audit contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci

⁵ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁶ Lorsque la direction est responsable de l'établissement des états financiers donnant une image fidèle, on peut lire « La direction est responsable de l'établissement des états financiers donnant une image fidèle conformément aux dispositions comptables de la section Y du règlement Z, ainsi que... »

Selon le paragraphe 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société⁷ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

Nous fournissons également aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées.

Parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, nous déterminons ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport d'audit, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

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

⁷ Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers