

Norme internationale d'audit (ISA)

**Norme ISA 805 (révisée)
audit d'états financiers pris
isolement et d'éléments,
de comptes ou de rubriques
spécifiques d'un état
financier —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) 805 (révisée) *Audit d'états financiers pris isolement et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier —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 2025, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 810 (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) 805 (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) 805 (révisée) *Audit d'états financiers pris isolement et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier —aspects particuliers* © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 805 (révisée) *Audit d'états financiers pris isolement et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier —aspects particuliers* © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing (ISA) ISA 805 (Revised), Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements*.

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 805 (RÉVISÉE)

AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS PRIS ISOLEMENT ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE RUBRIQUES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — ASPECTS PARTICULIERS

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

(*) Les modifications apportées à la présente version française de la norme ISA 805 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), 600 (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
Diligences requises	
Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission	7–9
Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit	10
Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport	11–17
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application.....	A1–A4
Aspects à prendre en compte lors de l'acceptation de la mission	A5–A9
Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit	A10–A15
Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport	A16–A28
Annexe 1 : Exemples d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier	
Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier pris isolément et sur un élément spécifique d'un état financier	

La Norme internationale d'audit (ISA) 805 (révisée), *Audit d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier — Aspects particuliers*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation 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*, ISA) des séries 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers; elles sont à adapter aux circonstances, selon la nécessité, lorsqu'elles sont appliquées à des audits d'autres informations financières historiques. La présente Norme ISA traite des aspects particuliers pour l'application des Normes ISA dans un audit d'un état financier pris isolément ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Cet état financier pris isolément ou ces éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier peuvent être établis conformément à un référentiel à usage général ou caractère spécifique. Lorsqu'ils sont établis conformément à un référentiel à caractère particulier, la Norme ISA 800 (révisée)¹ s'applique également à l'audit (Réf. : par. A1 à A4)
2. La présente norme ISA ne s'applique pas aux situations où des procédures d'audit sont réalisées par l'auditeur d'un composant sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe (voir la norme ISA 600 (révisée)²).
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 est applicable aux audits d'états financiers pris isolément ou d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016. Dans le cas des audits portant sur des états financiers pris isolément ou des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques d'un état financier à une date donnée, la présente norme ISA n'est applicable qu'aux audits de telles informations à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

5. Lors de l'application des normes ISA dans un audit d'état financier pris isolément ou d'un élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier, l'objectif de l'auditeur, est de répondre de manière appropriée aux aspects particuliers 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 d'audit sur un état financier pris isolément ou sur l'élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier.

¹ Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — aspects particuliers*.

Définitions

6. Pour les besoins de cette Norme ISA, l'expression:
- a) « élément d'un état financier » ou « élément », signifie un « élément, un compte ou une rubrique d'un état financier » ;
 - b) « Normes internationales d'information financière » signifie les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB); et
 - c) « état financier pris isolément » ou « élément spécifique d'un état financier » signifie l'état financier pris isolément ou l'élément spécifique d'un état financier ainsi que les notes y relatives. Les notes y relatives comprennent généralement des informations explicatives ou d'autres informations descriptives pertinentes par rapport à l'état financier ou à l'élément. (Réf. : par. A2)

Diligences requises

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

Application des normes ISA

7. La norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit³. Dans le cas de l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette diligence requise s'applique que l'auditeur est ou n'est pas également chargé d'effectuer l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur n'est pas désigné pour auditer un jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer si l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique de ces états financiers selon les Normes ISA est réalisable. (Réf. : par. A5 et A6)

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 financiers⁴. Dans le cas d'un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, ceci doit inclure de déterminer si l'application du référentiel comptable conduira à une présentation qui fournira des informations adéquates pour permettre à des utilisateurs présumés de comprendre l'information présentée dans l'état financier ou l'élément, et l'incidence des opérations ou événements significatifs sur les informations reflétés dans l'état financier ou l'élément. (Réf. : par. A7)

Forme de l'opinion

9. La Norme ISA 210 requiert que l'accord sur les termes de la mission d'audit couvre la forme envisagée de tous rapports à émettre par l'auditeur⁵. Dans le cas de l'audit d'un état financier pris

³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit selon les Normes internationales d'audit*, paragraphe 18.

⁴ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a)

⁵ Norme ISA 210, paragraphe 10 e).

isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si la forme de l'opinion envisagée est appropriée en la circonstance (Réf. : par. A8 et A9)

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

10. La Norme ISA 200 précise que les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers; elles sont à adapter aux circonstances dans la mesure du besoin lorsqu'elles sont appliquées à des audits d'informations financières historiques^{6,7}. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément d'un état financier, l'auditeur doit adapter toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit dans la mesure du besoin au regard des circonstances de la mission. (Réf. : par. A10 à A15)

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

11. En se forgeant une opinion et en émettant son rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises de la norme ISA 700 (révisée)⁸ et, s'il y a lieu, à celles de la norme ISA 800 (révisée), adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission. (Réf. : par. A16 à A22)

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

12. Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement à une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.
13. L'état financier pris isolément audité ou l'élément spécifique audité d'un état financier peut être publié en même temps que le jeu complet d'états financiers audités de l'entité. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que la présentation d'un état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier ne se différencie pas suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différencier l'opinion exprimée sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle exprimée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit pas émettre de rapport d'audit contenant une opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier avant d'être satisfait qu'une différenciation ait été opérée.

Prise en compte des incidences de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité sur l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier et sur le rapport de l'auditeur qui en résulte

14. Lorsque le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité comporte l'un ou l'autre des éléments suivants :

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 2.

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

⁸ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

- a) une opinion modifiée, conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁹ ;
- b) un paragraphe d'observation ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)¹⁰ ;
- c) une section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée)¹¹ ;
- d) la communication des points clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701¹² ;
- e) une mention décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹³,

l'auditeur doit tenir compte des incidences, le cas échéant, d'une telle situation sur l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier et sur son rapport sur cet état ou élément. (Réf. : par. A23 à A27)

Opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

15. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet des états financiers de l'entité pris dans leur ensemble, la norme ISA 705 (révisée) ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique de ces états financiers¹⁴. L'inclusion d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport contredirait l'opinion défavorable exprimée de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion formulée sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A28)
16. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble, mais que, dans le cadre d'un audit séparé portant d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, il n'exprimera une telle opinion que si :
- a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation ;
 - b) son opinion est exprimée dans un rapport de l'auditeur qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion ; et

⁹ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁰ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹¹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 22.

¹² Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

¹³ Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, sous-paragraphe 22 e)ii).

¹⁴ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 15.

- c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.
17. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément faisant partie d'un jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers pris dans leur ensemble. Ceci est valable même si le rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Ceci tient au fait qu'un état financier pris isolément est considéré constituer une partie importante de ces états financiers.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de la présente norme (Réf. : par. 1 et par. 6 c)

- A1. La norme ISA 200 définit l'expression « informations financières historiques » comme l'information exprimée en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité et retraçant des faits économiques survenus au cours de périodes antérieures ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des dates déterminées dans le passé¹⁵.
- A2. La Norme ISA 200 définit l'expression « états financiers » comme la présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les informations fournies, ayant pour but de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné dans le temps, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. L'expression « états financiers » se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que défini par les exigences du référentiel comptable applicable, mais il peut également désigner un état financier pris isolément. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme il est requis, expressément permises ou autrement admises par le référentiel comptable applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes, ou incorporées dans ceux-ci par référence¹⁶. Comme indiqué au paragraphe 6 c), ce que l'on entend par « état financier pris isolément » ou « élément spécifique d'un état financier » comprend les informations fournies y relatives.
- A3. Les normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers¹⁷ ; elles sont à adapter, si nécessaire selon les circonstances, lorsqu'elles sont appliquées aux audits d'autres informations financières historiques, tel qu'à un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément

¹⁵ Norme ISA 200, paragraphe 13 g).

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe 13 f).

¹⁷ Norme ISA 200, paragraphe 2.

spécifique d'un état financier. La présente Norme ISA aide dans ce but. (L'Annexe 1 donne une liste d'exemples de ce type d'autres informations financières historiques).

- A4. Une mission d'assurance raisonnable, autre qu'un audit d'informations financières historiques, est effectuée conformément à la Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée)¹⁸.

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

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

- A5. 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 pertinentes pour 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 de la diligence.¹⁹
- A6. Le suivi des diligences requises par les Normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier peut ne pas être réalisable lorsque l'auditeur n'a pas non plus pour mission d'auditer le jeu complet d'états financiers de l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur n'a pas toujours la même connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que dans la situation où il audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. De même, il n'a pas les éléments probants concernant la qualité générale de la comptabilité et des autres informations comptables qu'il aurait obtenus dans le cadre d'un audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En conséquence, il peut avoir besoin de preuves complémentaires pour corroborer les éléments probants recueillis à partir de la comptabilité. Dans le cas d'un audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines des Normes ISA requièrent des travaux d'audit qui peuvent être disproportionnés par rapport à l'élément soumis à l'audit. Par exemple, bien que les diligences requises de la Norme 570 (révisée) soient probablement pertinentes dans les circonstances d'un audit d'un état des comptes à recevoir, la mise en œuvre de ces diligences peut ne pas être réalisable à cause du volume de travail demandé. Lorsque l'auditeur conclut qu'un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux Normes ISA peut ne pas être réalisable, il peut s'entretenir avec la direction pour déterminer si un autre type de mission ne serait pas davantage faisable.

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

¹⁸ Norme ISAE 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits et examens limités de l'information financière historique*.

¹⁹ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

A7. Un état financier pris isolément ou un élément spécifique d'un état financier peut être établi conformément à un référentiel comptable applicable qui est basé sur un référentiel comptable établi par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue visant l'établissement d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les IFRS). Lorsque ceci est le cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel applicable peut impliquer d'examiner si celui-ci comprend toutes les exigences du référentiel sur lequel il est basé et qui sont pertinentes pour l'établissement d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier donnant les informations à fournir adéquates.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

A8. La forme de l'opinion à exprimer par l'auditeur dépend du référentiel comptable applicable et des dispositions des textes législatifs ou réglementaires applicables²⁰. Selon la norme ISA 700 (révisée)²¹ :

- a) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, il doit, dans son opinion, à moins qu'une autre formulation ne soit exigée par la loi ou la réglementation, utiliser un des libellés suivants : (i) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]; ou (ii) les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle [...] conformément [au référentiel comptable applicable] ;
- b) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur indique que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel comptable applicable].

A9. Dans le cas d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, le référentiel comptable applicable peut ne pas viser explicitement la présentation de l'état financier ou de l'élément spécifique d'un état financier. Ceci peut être le cas lorsque le référentiel comptable applicable est basé sur un référentiel comptable publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue visant l'établissement d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les IFRS). L'auditeur s'interroge alors pour déterminer si la forme d'opinion envisagée est appropriée à la lumière du référentiel comptable applicable. Les aspects à prendre en compte pour déterminer laquelle des phrases « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle » est à utiliser dans la formulation de son opinion, peuvent être influencés par le fait de savoir si :

- le champ d'application du référentiel comptable applicable est, explicitement ou implicitement, limité à l'établissement d'un jeu complet d'états financiers ;
- l'état financier pris isolément ou l'élément spécifique d'un état financier :

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe 8.

²¹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 25 et 26.

- est entièrement conforme à chacune des exigences du référentiel pertinentes concernant l'état financier particulier ou l'élément particulier, et si la présentation de cet état financier ou de cet élément comprend les informations à fournir y relatives;
- fournit, dans le cas où la présentation sincère est l'objectif visé, des informations à fournir au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ou, dans des circonstances exceptionnelles, s'écarte d'une exigence du référentiel.

La décision de l'auditeur quant à la formulation de l'opinion est une question de jugement professionnel. Elle peut être affectée par le fait que l'utilisation de l'une des phrases « présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs » ou « donne une image fidèle » dans la rédaction de l'opinion de l'auditeur sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique d'un état financier établi conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, soit ou non généralement acceptée dans un pays donné.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)

- A10. Le caractère pertinent de chacune des normes ISA requiert une attention particulière. Même lorsque pris isolément un élément spécifique d'un état financier est soumis à l'audit, les normes ISA, telles que les normes ISA 240²², ISA 550²³ et ISA 570 (révisée) sont, en principe, pertinentes en raison du fait que l'élément pourrait être erroné à cause d'une fraude ou de l'incidence de transactions avec les parties liées, ou encore de l'application incorrecte de l'hypothèse de continuité d'exploitation selon le référentiel comptable applicable.
- A11. 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 communiquer²⁴. 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 modifiées pour tenir compte de cette situation²⁵. Lorsque l'entité prépare également un jeu complet d'états financiers, la ou les personnes responsables de surveiller l'établissement de l'état financier pris isolément ou de l'élément peuvent ne pas être les mêmes que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise chargées de surveiller l'établissement du jeu complet d'états financiers.
- A12. De plus, les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers; elles sont à adapter aux circonstances, selon la nécessité, lorsqu'elles sont appliquées à l'audit d'un état financier pris isolément²⁶ ou d'un élément spécifique d'un état financier. Par exemple, les déclarations écrites de la direction concernant un jeu complet d'états financiers seront remplacées par des déclarations écrites portant sur l'établissement de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel comptable applicable.

²² Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

²³ Norme ISA 550, *Parties liées*.

²⁴ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 11.

²⁵ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 10 b) et paragraphes 13, A1 (troisième puce), A2 et A8.

²⁶ Norme ISA 200, paragraphe 2.

- A13. Les aspects compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers peuvent avoir des incidences sur l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément d'un état financier (voir le paragraphe 14). Lorsque l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier est planifié et effectué conjointement avec l'audit d'un jeu complet d'états financiers de l'entité, l'auditeur peut être à même d'utiliser des éléments probants recueillis dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité dans son audit de l'état financier ou de l'élément spécifique. Toutefois, les normes ISA requièrent de l'auditeur de planifier et d'effectuer l'audit de l'état financier ou de l'élément de façon à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur cet état financier ou cet élément.
- A14. Les états financiers individuels qui composent un jeu complet d'états financiers, et beaucoup des éléments de ces états financiers, y compris les informations à fournir y relatives, sont interconnectés. En conséquence, dans le cadre de l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être à même de d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Il en résulte qu'il peut avoir besoin de mettre en œuvre des procédures portant sur les éléments interconnectés pour atteindre les objectifs de l'audit.
- A15. En outre, le seuil de signification fixé pour un état financier pris isolément ou pour un élément spécifique d'un état financier, peut être inférieur à celui fixé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; ceci affectera la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit ainsi que l'évaluation des anomalies non corrigées.

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

- A16. La Norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur, lorsqu'il forge son opinion, qu'il apprécie si les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs relayés par les états financiers²⁷. Dans le cas d'un état financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que celui-ci, y compris les informations à fournir y relatives, fournissent une information adéquate répondant aux exigences du référentiel comptable applicable pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'information relayée par l'état financier ou l'élément, et les incidences des opérations et événements significatifs sur l'information relayée par cet état ou cet élément.
- A17. L'Annexe 2 donne des exemples de rapports illustratifs de rapports de l'auditeur sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier. D'autres exemples illustratifs de rapports de l'auditeur peuvent être pertinents lors de l'élaboration d'un rapport sur un tel état financier ou élément (voir par exemple, les annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée), ISA 570 (révisée), ISA 720 (révisée) et ISA 706 (révisée).

²⁷ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 13 e).

Application de la norme ISA 700 (révisée) lors de l'émission d'un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier

A18. Le paragraphe 11 de la présente norme ISA explique que, pour se forger une opinion et émettre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur est tenu d'appliquer les diligences requises de la norme ISA 700 (révisée), adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission. Ce faisant, il est également tenu d'appliquer les diligences requises en matière de rapport contenues dans les autres normes ISA, adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission, et pourrait juger utile de tenir compte des aspects des paragraphes A19 à A21 ci-dessous.

Continuité d'exploitation

A19. Selon le référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction²⁸ 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, dans le rapport d'audit, la description des responsabilités de l'auditeur.

Points clés de l'audit

A20. La norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée²⁹. En ce qui concerne les audits d'état financier pris isolément ou d'élément spécifique d'un état financier, la norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport sur l'état financier ou l'élément, 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 un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, il applique la norme ISA 701 dans son intégralité³⁰.

Autres informations

A21. 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 l'état financier pris isolément ou l'élément spécifique d'un état financier et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les points présentés dans cet état financier ou élément, sont considérés comme des rapports annuels dans le cadre de la norme ISA 720 (révisée). 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 de l'état financier ou de l'élément.

²⁸ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 34 b) et paragraphe A48.

²⁹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 30.

³⁰ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 31.

Nom de l'associé responsable de la mission

A22. 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'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée³¹. Lorsque son rapport porte sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique d'un état financier d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut être tenu en vertu de la loi ou de la réglementation d'y indiquer le nom de l'associé responsable de la mission, ou peut décider de le faire pour une autre raison.

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique d'un état financier (Réf. : par. 14)

Prise en compte des incidences de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité sur l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur le rapport de l'auditeur qui en résulte,

A23. Le paragraphe 14 requiert de l'auditeur de tenir compte des incidences, le cas échéant, de certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité sur l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur le rapport de l'auditeur qui en résulte, L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la pertinence d'un élément compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers dans le contexte d'une mission visant l'émission d'un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier.

A24. Les facteurs qui peuvent être pertinents dans le cadre de la prise en compte de ces incidences sont notamment les suivants :

- la nature des éléments dont il est question dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers et la mesure dans laquelle ils se rattachent à ce dont traite l'état financier pris isolément ou l'élément spécifique d'un état financier ;
- le caractère diffus des éléments dont il est question dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers ;
- la nature et l'étendue des différences entre les référentiels comptables applicables ;
- l'écart entre la ou les périodes couvertes par le jeu complet d'états financiers et la ou les périodes ou dates de l'état financier pris isolément ou de l'élément d'un état financier ;
- le temps écoulé depuis la date du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers.

A25. Par exemple, si l'auditeur exprime une opinion avec réserve sur les créances dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers et que l'état financier pris isolément ou l'élément spécifique d'un état financier traite des créances, il y aura vraisemblablement des incidences sur l'audit. D'autre part, si l'opinion avec réserve exprimée par l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers concerne le classement de la dette à long terme, il est peu probable qu'il y ait des incidences sur l'audit de l'état financier pris isolément qu'est le compte de résultats ou sur l'audit de l'élément spécifique

³¹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 46 et A61 à A63.

d'un état financier se rapportant aux créances.

A26. Les points clés de l'audit communiqués dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers peuvent avoir des incidences sur l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier. L'information présentée dans la section sur les points clés de l'audit quant à la manière dont un point a été traité dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers peut aider l'auditeur à déterminer comment tenir compte du point en question lorsque celui-ci est pertinent dans le cadre de l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique d'un état financier.

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

A27. Même si certains éléments compris dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers n'ont pas d'incidences sur l'audit de l'état financier ou de l'élément, ou sur le rapport de l'auditeur qui en résulte (voir la norme ISA 706 (révisée))³², l'auditeur peut considérer comme approprié de renvoyer à un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier. Par exemple, l'auditeur peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier, un renvoi à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » du rapport d'audit sur le jeu complet d'états financiers.

Opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport d'audit sur le jeu complet d'états financiers d'une entité (Réf. : par. 15)

A28. Dans le rapport d'audit sur un jeu complet d'états financiers d'une entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats des opérations et les flux de trésorerie, selon le cas, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière sont permises dès lors que l'impossibilité d'exprimer une opinion ne vise que le résultat des opérations et les flux de trésorerie seulement et non les états financiers pris dans leur ensemble³³.

³² Norme ISA 706 (révisée), paragraphes 10 et 11.

³³ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales — Soldes d'ouverture*, paragraphe A8, et norme ISA 705 (révisée), paragraphe A16.

Annexe 1

(Réf. : par. A3)

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

- Comptes de créances, provision pour créances douteuses, stocks, provision de passif pour retraites d'un plan de pension privé, valeur comptabilisée d'actifs incorporels, ou passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" relatif à un portefeuille de polices d'assurance, y compris les notes y relatives.
- Etat des actifs gérés en externe et revenus d'un plan de pension privé, y compris les notes y relatives.
- Etat de la valeur nette des immobilisations corporelles; y compris les notes y relatives.
- Etat des débours en relation avec des actifs en location-bail, y compris des notes explicatives.
- Etat du calcul de la participation aux bénéfices ou des bonus aux employés, y compris des notes explicatives.

Annexe 2

(Réf. : par. A17)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier pris isolément et sur un élément spécifique d'un état financier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément d'une entité autre qu'une entité cotée établi conformément à un référentiel à usage général (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément d'une entité autre qu'une entité cotée établi conformément à un référentiel à usage particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée établi conformément à un référentiel à usage particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément d'une entité autre qu'une entité cotée établi conformément à un référentiel à usage général (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

Pour les besoins de cet exemple, les circonstances suivantes sont retenues :

- **Audit du bilan (c'est-à-dire un état financier pris isolément) d'une entité autre qu'une entité cotée.**
- **Le bilan a été établi par la direction de l'entité conformément aux dispositions du référentiel comptable du pays X applicables à l'établissement d'un bilan.**
- **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.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, destiné à satisfaire les besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs.**
- **L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser dans le paragraphe d'opinion « présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs ».**
- **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 l'état financier pris isolément sont adéquates.**
- **Dans le contexte de l'audit du bilan, 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 de l'état financier ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de son 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 du bilan de la société ABC (la « société ») au 31 décembre 20X1, ainsi que des notes y relatives, y compris le résumé des principales méthodes comptables (appelés ensemble « état financier »).

À notre avis, l'état financier ci-joint présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, conformément aux dispositions du référentiel comptable du pays X applicables à l'établissement de cet état financier.

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 de l'état financier » 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 notre audit de l'état financier 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.

Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 de l'état financier, 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, indique 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.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives à l'état financier¹

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de l'état financier conformément aux dispositions du référentiel comptable du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'un état financier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

¹ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

Lors de l'établissement de l'état financier, 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 de l'état financier

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier pris dans son ensemble ne comporte 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 de l'état financier prennent en se fondant sur celui-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 l'état financier comporte 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 l'état financier 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 de l'état financier, y compris les informations fournies dans l'état financier, et apprécions si l'état financier reflète 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.

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

² Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adopter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur l'état financier.

AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES
D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément d'une entité autre qu'une entité cotée établi conformément à un référentiel à usage particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).

Pour les besoins de cet exemple, les circonstances suivantes sont retenues :

- Audit d'un état des encaissements et des décaissements de trésorerie (c'est-à-dire d'un état financier pris isolément) d'une entité autre qu'une entité cotée.
- Aucun rapport de l'auditeur n'a été émis sur le jeu complet d'états financiers.
- L'état financier a été préparé par la direction de l'entité conformément à la méthode de la comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie pour répondre à une demande émanant d'un prêteur de présenter des informations sur les flux de trésorerie. La direction a le choix des référentiels comptables à utiliser.
- Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à satisfaire les besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers³.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser dans le paragraphe d'opinion « présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs ».
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays où il est réalisé.
- La distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur n'est pas restreinte.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, 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.
- Dans le contexte de l'audit d'un état des encaissements et des décaissements de trésorerie, 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).

La direction est responsable de l'établissement de l'état financier et de la surveillance du processus comptable suivi pour établir cet état financier.

- Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation locale.

³ La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit de l'état des encaissements et des décaissements de trésorerie de la société ABC (la « société ») pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que des notes y relatives, y compris le résumé des principales méthodes comptables (appelés ensemble l'« état financier »).

À notre avis, l'état financier ci-joint présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, les encaissements et les décaissements de trésorerie de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément à la règle comptable des encaissements et décaissements de trésorerie décrite dans la note X.

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 de l'état financier » 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 notre audit de l'état financier 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.

Observation – Règle comptable

Nous attirons l'attention sur la note X de l'état financier, qui décrit la règle comptable appliquée. L'état financier a été établi afin de fournir des informations au prêteur XYZ. En conséquence, cet état peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relative à l'état financier⁴

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de l'état financier conformément aux dispositions du référentiel comptable du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'un état financier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement de l'état financier, 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

⁴ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

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 de l'état financier

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier pris dans son 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 de l'état financier prennent en se fondant sur celui-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 l'état financier comporte 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 société⁵ ;
- 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 l'état financier au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions

⁵ Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adopter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur l'état financier.

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 apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu de l'état financier, y compris les informations fournies dans l'état financier, et apprécions si l'état financier reflète 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.

[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]

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément particulier d'un état financier d'une entité cotée établi conformément à un référentiel à caractère spécifique

Pour les besoins de cet exemple, les circonstances suivantes sont retenues :

- **Audit d'un échéancier des créances (c'est-à-dire un élément, un compte ou un poste particulier d'un état financier).**
- **L'information financière a été établie par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière émanant d'une autorité de régulation dans le but de répondre aux besoins de cette autorité. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers⁶.**
- **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.**
- **La distribution du rapport de l'auditeur est restreinte.**
- **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.**
- **Dans le contexte de l'audit d'un échéancier des créances, 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 de l'état financier ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de son établissement.**
- **Aucune autre obligation en matière de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation locale.**

⁶ La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion

Nous avons effectué l'audit de l'échéancier des créances de la société ABC (la « société ») au 31 décembre 20X1 (appelé ci-après « l'Echéancier »).

À notre avis, l'information financière présentée dans l'Echéancier de la société au 31 décembre 20X1 a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de régulation].

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 de l'Echéancier » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit de l'Echéancier 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 et distribution restreinte

Nous attirons l'attention sur la note X relative à l'Echéancier, qui décrit la règle comptable appliquée. L'Echéancier a été établi afin de permettre à la société de répondre aux exigences de l'autorité de régulation DEF. En conséquence, cet Echéancier peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à l'autorité de régulation DEF et ne devrait pas être distribué à des parties autres que la société ou l'autorité de régulation DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relative à de l'Echéancier⁷

La direction est responsable de l'établissement de l'Echéancier conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de régulation], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'un Echéancier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de la préparation de l'Echéancier, 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.

⁷ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

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 de l'Echéancier

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'Echéancier pris dans son ensemble ne comporte 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 de l'Echéancier prennent en se fondant sur celui-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 l'Echéancier comporte 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 société⁸ ;
- 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 l'état financier 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,

⁸ Cette phrase serait modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adopter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur le tableau.

des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation s'événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener 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.

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.

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]