

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 805

**ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS PRIS
ISOLEMENT ET D'ELEMENTS, DE COMPTES OU DE RUBRIQUES
SPECIFIQUES D'UN ETAT FINANCIER**

(D'application aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette 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 de cette Norme ISA	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 – A14
Fondement de l'opinion et aspects à prendre en compte pour le rapport	A15 – A18
Annexe 1 : Exemples d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier	
Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier pris isolément et sur un élément spécifique d'un état financier	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 805, " Aspects particuliers – Audits d'un état financier pris isolément, et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier", doit être lue à la lumière de 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 cette 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 caractère général ou particulier. Lorsqu'ils sont établis conformément à un référentiel à caractère particulier, la Norme ISA 800¹ s'applique à l'audit. (Voir Par. A1 – A4)
2. Cette Norme ISA ne s'applique pas au rapport de l'auditeur d'un composant, émis à la suite des travaux effectués sur l'information financière d'un composant à la demande d'une équipe affectée à l'audit d'un groupe pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe (voir Norme ISA 600²)
3. Cette Norme ISA ne prime pas sur les diligences requises par les autres Normes ISA, ni ne prétend traiter des aspects particuliers qui peuvent être pertinents dans les circonstances de la mission.

Date d'entrée en vigueur

Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pris isolément, ou d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Dans le cas d'audits d'états financiers pris isolément ou d'éléments, de comptes ou de

¹ Norme ISA 800, "Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier".

² Norme ISA 600, "Aspects particuliers – Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)".

rubriques spécifiques d'un état financier présenté à une date spécifique, cette Norme ISA est applicable aux audits de ces informations établies à la date du, ou après, le 14 décembre 2010.

Objectif

4. Lors de l'application des Normes ISA dans un audit d'état financier pris isolément, ou d'un élément, d'un compte ou d'une 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; et
 - c) au fondement de l'opinion et à la formulation du rapport d'audit sur l'état financier pris isolément, ou sur l'élément, compte ou rubrique spécifique d'un état financier.

Définitions

5. Pour les besoins de cette Norme ISA, l'expression :
 - a) "Elément 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 publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB); et
 - c) Un état financier pris isolément ou un élément spécifique d'un état financier comprend les notes y relatives. Les notes y relatives comportent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives relatives à l'état financier ou à l'élément.

Diligences requises

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

Application des Normes ISA

6. La Norme ISA 200 requiert de l'auditeur qu'il se conforme à toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit³. Dans le cas d'un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette diligence s'applique que l'auditeur soit ou non également désigné pour auditer un 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. (Voir par. A5 – A6)

Caractère acceptable du référentiel comptable

7. 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. (Voir par. A7)

Forme de l'opinion

8. 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 d'un audit d'un état financier ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit s'interroger

³ Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 18.

⁴ Norme ISA 210, "Accord sur les termes de la mission d'audit", paragraphe 6(a).

⁵ Norme ISA 210, paragraphe 10(e).

pour savoir si la forme de l'opinion envisagée est appropriée en la circonstance. (Voir Par. A8 – A9)

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

9. 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. (Voir Par. A10 – A14)

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

10. En se forgeant une opinion et en rendant son rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément d'un état financier, l'auditeur doit appliquer les diligences requises par la Norme ISA 700⁸, adaptées si nécessaire aux circonstances de la mission. (Voir Par. A15 – A16)

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

11. Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur un état financier pris isolément ou sur un élément spécifique d'un état financier, conjointement avec une mission d'audit sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.
12. Un état financier pris isolément audité, ou un élément spécifique audité d'un état financier peut être publié en même temps que le jeu complet d'états financiers de l'entité. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que la présentation d'un état financier

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 2.

⁷ Dans la Norme ISA 200, le paragraphe 13(f) explique que l'expression "états financiers" se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que déterminé par les exigences du référentiel comptable applicable.

⁸ Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers".

pris isolément ou d'un 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.

Opinion modifiée, paragraphe d'observation et paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité

13. Lorsque l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée, ou que le rapport comporte un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, l'auditeur doit déterminer l'incidence que ceci peut avoir sur son rapport d'audit sur un état financier pris isolément ou un élément spécifique de ces états financiers. Lorsqu'il le juge approprié, l'auditeur doit modifier son opinion sur l'état financier pris isolément ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, selon les cas. (Voir Par. A17)

14. 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, la Norme ISA 705 ne lui permet pas d'inclure dans un même rapport d'audit une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément qui fait partie de ces états financiers ou d'un élément spécifique qui est inclus dans ces mêmes états⁹. Ceci tient au fait que cette opinion non modifiée serait en contradiction avec l'opinion défavorable ou avec l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble. (Voir par. A18)

⁹ Norme ISA 705, "Modifications apportées à l'opinion dans le rapport de l'auditeur indépendant", paragraphe 15.

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 d'états financiers de l'entité pris dans leur ensemble mais que, dans le cadre d'un audit séparé d'un élément spécifique inclus dans ces états financiers, il considère néanmoins approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, l'auditeur ne doit le faire que si :

- a) ceci ne lui est pas interdit par la loi ou la réglementation;
- b) son opinion est exprimée dans un rapport d'audit qui n'est pas publié conjointement avec le rapport d'audit contenant une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion; et
- c) l'élément spécifique ne représente pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.

16. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier pris isolément faisant partie du jeu complet d'états financiers s'il a exprimé par ailleurs une opinion défavorable ou formulée une impossibilité d'exprimer une opinion sur ce 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 cette Norme ISA (Voir Par. 1)

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 qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des dates déterminées dans le passé¹⁰.

- A2. La Norme ISA 200 définit l'expression "états financiers" comme la présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes y relatives, 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 se réfère généralement à un jeu complet d'états financiers tel que défini par les exigences du référentiel comptable applicable¹¹.
- A3. Les Normes ISA sont rédigées dans le contexte d'un audit d'états financiers¹²; 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 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 aux Normes Internationales de Missions d'Assurance (*International Standards on Assurance Engagements*, ISAE) 3000¹³ 13.

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

Application des Normes ISA (Voir 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

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 13(g).

¹¹ Norme ISA 200, Paragraphe 13(f).

¹² Norme ISA 200, paragraphe 2.

¹³ Norme ISAE 3000, « Missions d'assurance, autres que des audits ou des examens limités d'informations financières historiques ».

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 diligence¹⁴.

- 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 sont disproportionnés par rapport à l'élément soumis à l'audit. Par exemple, bien que les diligences requises de la Norme 570¹⁵ 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 plus faisable.

¹⁴ Norme ISA 200, paragraphes 4, 18 et 22 – 23.

¹⁵ Norme ISA 570, "Continuité de l'exploitation".

Caractère acceptable du référentiel comptable (Voir Par. 8)

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 publié par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue visant l'établissement d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière). 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 (Voir 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 réglementaires¹⁶. Selon la Norme ISA 700¹⁷:

- a) pour la formulation d'une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur, à moins qu'une autre formulation ne soit exigée par la loi ou la réglementation, est rédigée selon l'une des phrases suivantes : (i) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]; ou (ii) les états financiers donnent une image fidèle, conformément au [référentiel comptable applicable]; et
- b) pour la formulation d'une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers établis 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].

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 700, paragraphes 35 – 36.

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. 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 Normes Internationales d'Information Financière). L'auditeur s'interroge alors pour déterminer si la forme d'opinion envisagée est appropriée à la lumière du référentiel comptable applicable. Les facteurs qui peuvent affecter les aspects à prendre 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, incluent le fait de savoir si :

- le 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:
- est entièrement conforme à chacune des exigences du référentiel concernant l'état financier particulier ou l'élément particulier, et si la présentation de cet état financier ou de cet élément comprendra les notes y relatives.
- fournit, dans le cas où la présentation sincère est l'objectif visé, des informations 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 une juridiction donnée.

Aspects à prendre en compte lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Voir Par. 10)

- A10. Le caractère pertinent de chacune des Normes ISA requiert une attention particulière. Même lorsqu'un pris isolément élément spécifique d'un état financier est soumis à l'audit, les Normes ISA, telles que les Normes ISA 240¹⁸, ISA 580¹⁹ et ISA 570 sont en principe pertinentes, ceci 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 de l'exploitation selon le référentiel comptable applicable.
- A11. 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 isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier²⁰. 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.
- A12. Lorsque l'audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément spécifique d'un état financier est 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 pour l'audit de l'état financier pris isolément ou de l'élément spécifique. Toutefois, les Normes ISA, requièrent de l'auditeur de planifier et de réaliser l'audit de l'état financier ou de l'élément afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur cet état ou cet élément.
- A13. Les états financiers individuels qui composent un jeu complet d'états financiers, et beaucoup des éléments de ces états financiers, y compris les notes y relatives, sont interconnectés. En conséquence, dans le cadre de l'audit d'un état financier pris isolément ou

¹⁸ Norme ISA 240, "Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers".

¹⁹ Norme ISA 550, "Parties liées".

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe 2.

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 oeuvre des procédures portant sur les éléments inter-connectés pour atteindre les objectifs de l'audit.

A14. 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 (Voir Par. 11, 14)

A15. La Norme ISA 700 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 financiers²¹. 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 notes 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.

A16. L'Annexe 2 de la présente Norme ISA, donne des exemples illustratifs de rapports de l'auditeur sur un état financier pris isolément et sur un élément spécifique d'un état financier.

Opinion modifiée, paragraphe d'observation ou paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité (Voir par. 14 – 15)

A17. Même lorsque l'opinion modifiée portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, ou que le paragraphe d'observation ou celui descriptif d'autres questions ne concerne pas

²¹ Norme ISA 700, paragraphe 13(e).

l'état financier ou l'élément audité, l'auditeur peut néanmoins considérer approprié de renvoyer dans un paragraphe descriptif d'autres questions de son rapport d'audit sur cet état financier ou cet élément, à la modification apportée à l'opinion dans la mesure où il juge opportun de le faire pour la compréhension des utilisateurs de l'état financier audité ou de l'élément audité ou encore de son rapport d'audit y relatif (voir Norme ISA 706)²².

A18. Dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat 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 et non les états financiers pris dans leur ensemble²³.

²² Norme ISA 706, "Paragraphe d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant", paragraphe 6

²³ Norme ISA 510, "Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture", paragraphe A8, et Norme ISA 705, paragraphe A16.

Annexe 1

(Voir Par. A3)

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

- Comptes à recevoir, 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

(Voir Par. A16)

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

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier pris isolément établi conformément à un référentiel à caractère 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 établi conformément à un référentiel à caractère 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, compte ou rubrique spécifique d'un état financier établi conformément à un référentiel à caractère particulier (pour les besoins de cet exemple, un référentiel reposant sur le concept de conformité).

Exemple 1 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un bilan (c'est-à-dire d'un état financier pris isolément).**
- **Le bilan a été établi par la direction de l'entité conformément aux exigences du référentiel comptable de la juridiction X applicables à l'établissement d'un bilan**
- **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**
- **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 qu'il était approprié d'utiliser dans le paragraphe d'opinion la phrase "présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs".**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20X1, accompagné du résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives (l'ensemble étant ci-après dénommé "l'état financier").

Responsabilité de la direction²⁴ pour les états financiers

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

²⁴ Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état financier sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité²⁵. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

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

Opinion

A notre avis, l'état financier présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux exigences du référentiel comptable de la juridiction X applicables à l'établissement d'un tel état financier.

²⁵ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne dans le cadre de l'audit de l'état financier, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : " En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance".

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un état des encaissements et des décaissements de trésorerie (c'est-à-dire d'un état financier pris isolément).**
- **L'état financier a été établi par la direction de l'entité sur la base d'une 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 communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs²⁶ 26.**
- **L'auditeur a conclu qu'il était opportun d'utiliser dans le paragraphe d'opinion la phrase "présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs".**
- **La distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur n'est pas restreinte.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit de l'état ci-joint des encaissements et des décaissements de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, accompagné du résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives (l'ensemble étant ci-après dénommé "l'état financier"). Cet état financier a été établi par la direction de l'entité sur la base d'une comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie décrite dans la Note X.

²⁶ La norme ISA 800 comporte des diligences requises et des modalités d'application relatives à la forme et au contenu d'états financiers conformément à un référentiel à caractère particulier.

Responsabilité de la direction²⁷ pour l'état financier

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de cet état financier basé sur la comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie décrite dans la Note X; cette responsabilité inclut de déterminer que la comptabilité des encaissements et des décaissements de trésorerie est une base acceptable pour l'établissement de cet état financier au regard des circonstances. La direction est également responsable d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'un état financier ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état financier sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère de l'état financier afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

²⁷ Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

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

Opinion

A notre avis, l'état financier présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, les encaissements et les décaissements de trésorerie de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, sur la base de la comptabilité des encaissements et décaissements de trésorerie décrite dans la Note X.

Base sur laquelle l'état financier est présenté

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X à l'état financier qui décrit la base à partir de laquelle cet état a été établi. Cet état est présenté pour fournir des informations au prêteur XYZ. En conséquence, cet état peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un état du passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" relatif à un portefeuille de polices d'assurance (c'est-à-dire un élément, compte ou rubrique d'un état financier).**
- **L'information financière a été établie par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives aux informations financières à produire émanant d'une instance régulatrice. La direction n'a pas le choix du référentiel comptable à utiliser.**
- **Le référentiel comptable applicable est un référentiel reposant sur le concept de conformité destiné à satisfaire les besoins d'information financière d'un utilisateur particulier²⁸.**
- **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.**
- **La distribution du rapport de l'auditeur est restreinte.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit de l'état ci-joint du passif pour des "sinistres survenus mais non déclarés" de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 ("ci-après dénommé l'état"). Cet état a été établi par la direction sur la base des [décrire les dispositions relatives aux informations financières à produire émanant de l'instance régulatrice].

²⁸ La Norme ISA 800 comporte des diligences requises et des modalités d'application sur la forme et le contenu d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère particulier.

Responsabilité de la direction²⁹ pour l'état présenté

La direction est responsable de l'établissement de cet état conformément aux [décrire les dispositions relatives aux informations financières à produire émanant de l'instance régulatrice], ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'un état ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur cet état sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que l'état ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans l'état. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation des risques que cet état comporte des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. En procédant à cette évaluation, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement de l'état afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur le fonctionnement efficace du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état.

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

²⁹ Ou tout autre terme approprié dans le contexte du cadre légal d'une juridiction donnée.

Opinion

A notre avis, les informations financières présentées dans l'état du passif pour "sinistres survenus mais non déclarés" de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 ont été établies, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière à produire émanant de l'instance régulatrice].

Principes comptables et restriction sur la distribution du présent rapport

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur la Note X à l'état qui décrit la base comptable à partir de laquelle il a été établi. Cet état a été établi pour satisfaire aux exigences émanant de l'instance régulatrice DEF. En conséquence, cet état peut ne pas convenir pour répondre à un autre objectif. Notre rapport est destiné uniquement à la société d'assurances ABC et à l'instance régulatrice DEF et ne saurait être distribué à des parties autres que la société d'assurance ABC et l'instance régulatrice DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]