

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 810

**MISSIONS AYANT POUR BUT D'EMETTRE
UN RAPPORT SUR DES ETATS FINANCIERS
RESUMES**

(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
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Diligences requises	
Acceptation de la mission	5 – 7
Nature des procédures.....	8
Forme de l'opinion	9 – 11
Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	12 – 13
Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés.....	14 – 19
Restriction sur la distribution ou l'utilisation du rapport ou mise en garde des lecteurs sur les règles comptables suivies	20
Données comparatives	21 – 22
Informations supplémentaires non auditées présentées avec des états financiers résumés	23
Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers résumés	24
Association du nom de l'auditeur.....	25 – 26
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Acceptation de la mission	A1 – A7
Appréciation de la disponibilité des états financiers audités	A8
Forme de l'opinion	A9

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	A10
Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés.....	A11 – A15
Données comparatives	A16 – A17
Informations supplémentaires non auditées présentées avec des états financiers résumés	A18
Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers résumés	A19
Association du nom de l'auditeur	A20

Annexe : Exemples de rapports sur des états financiers résumés

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés" doit être lue à la lumière de la Norme ISA 210 "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. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés provenant d'états financiers qu'il a audités selon les Normes ISA.

Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux missions pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) de déterminer s'il est approprié d'accepter la mission dont le but est d'émettre un rapport sur des états financiers résumés; et
- (b) si un accord a été conclu afin d'émettre un rapport sur des états financiers résumés :
 - (i) de se forger une opinion sur les états financiers résumés à partir de son évaluation des conclusions tirées des éléments recueillis; et
 - (ii) d'exprimer clairement cette opinion au travers d'un rapport écrit qui décrit également la justification de cette opinion.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (a) Critères appliqués – Critères utilisés par la direction pour l'établissement des états financiers résumés.
- (b) Etats financiers audités – Etats financiers¹ audités par l'auditeur selon les Normes ISA, et à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.
- (c) Etats financiers résumés – Informations financières historiques extraites des états financiers mais qui comportent moins de détail que ceux-ci, bien que

¹ La Norme ISA 200, "Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit", paragraphe 13(f), définit le terme "états financiers"

fournissant une présentation structurée cohérente des ressources économiques de l'entité ou de ses obligations à une date donnée dans le temps, ou les variations intervenues dans celles-ci au cours d'une période de temps, avec celle donnée par les états financiers². Diverses juridictions peuvent utiliser une terminologie différente pour décrire ce type d'informations financières historiques.

Diligences requises

Acceptation de la mission

5. L'auditeur ne doit accepter une mission ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés selon les Normes ISA que s'il a été nommé pour effectuer un audit selon les Normes ISA des états financiers à partir desquels les états financiers résumés seront extraits. (Voir Par. A1)

6. Avant d'accepter une telle mission, l'auditeur doit : (Voir Par. A2)

- (a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables. (Voir Par. A3 – A7)
- (b) obtenir l'accord de la direction sur le fait qu'elle accepte et comprend sa responsabilité:
 - (i) pour l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
 - (ii) pour que les états financiers audités soient rendus disponibles aux utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés (ou, si la loi ou la réglementation spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définit des critères pour leur établissement, de décrire cette loi ou cette réglementation dans les états financiers résumés); et
 - (iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et qui mentionne par ailleurs que l'auditeur a émis un rapport sur ces états.

² Norme ISA 200, paragraphe 13(f)

- (c) se mettre d'accord avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés (voir paragraphes 9 – 11).

7. Lorsque l'auditeur conclut que les critères appliqués ne sont pas acceptables ou qu'il ne peut obtenir l'accord de la direction sur les points décrits au paragraphe 6(b), il ne doit pas accepter la mission ayant pour but démettre un rapport sur les états financiers résumés, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans cette situation, une mission menée conformément à la loi ou la réglementation n'est pas en conformité avec la présente Norme ISA. En conséquence, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés ne doit pas indiquer que la mission a été effectuée selon la présente Norme ISA. L'auditeur doit en faire état en des termes appropriés dans la description de la mission. Il doit aussi déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la mission d'audit des états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.

Nature des procédures

8. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes, et toutes autres procédures qu'il peut juger nécessaires pour servir de base à son opinion sur les états financiers résumés :

- (a) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur leur nature résumée et identifient les états financiers audités;
- (b) lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, apprécier s'ils mentionnent clairement :
 - (i) auprès de qui, ou l'endroit où l'on peut se procurer les états financiers audités; ou
 - (ii) la loi ou la réglementation qui spécifie que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définissant des critères pour leur établissement.
- (c) apprécier si les états financiers résumés fournissent une information adéquate sur les critères appliqués.
- (d) comparer les états financiers résumés aux informations correspondantes dans les états financiers audités afin de déterminer si les états financiers résumés sont en

accord avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités, ou peuvent être reconstitués à partir de ces informations.

- (e) évaluer si les états financiers résumés ont été établis conformément aux critères appliqués.
- (f) évaluer, à la lumière de l'objectif des états financiers résumés, s'ils contiennent les informations nécessaires, et sont à un niveau approprié d'agrégation, de telle sorte à ce qu'ils ne soient pas trompeurs en la circonstance.
- (g) déterminer si les états financiers audités sont disponibles aux utilisateurs présumés des états financiers résumés sans trop de difficultés, à moins que la loi ou la réglementation spécifique que les états financiers audités n'ont pas besoin d'être mis à la disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et définisse des critères pour leur établissement. (Voir par. A8)

Forme de l'opinion

9. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, son opinion doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, être libellée en utilisant l'une des phrases suivantes : (Voir Par. A9)

- (a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément aux [critères appliqués]; ou
- (b) les états financiers résumés donnent une agrégation sincère des états financiers audités, conformément aux [critères appliqués].

10. Lorsque la loi ou la réglementation prescrit le libellé de l'opinion sur les états financiers résumés en des termes différents de ceux donnés au paragraphe 9, l'auditeur doit :

- (a) mettre en œuvre les procédures décrites au paragraphe 8 et toute autre procédure nécessaire pour lui permettre d'exprimer l'opinion dans la forme prescrite; et
- (b) évaluer si les utilisateurs des états financiers résumés pourraient mal interpréter son opinion sur ceux-ci et, dans l'affirmative, si des explications supplémentaires dans son rapport sur les états financiers résumés peuvent réduire une mauvaise interprétation possible.

11. Si, dans le cas visé au paragraphe 10(b), l'auditeur arrive à la conclusion que des explications supplémentaires dans son rapport sur les états financiers résumés ne peuvent réduire une mauvaise interprétation possible, il ne doit pas accepter la mission, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans cette situation, une mission menée conformément à la loi ou la réglementation n'est pas en conformité avec la présente Norme ISA. En conséquence, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés ne doit pas indiquer que la mission a été effectuée selon la présente Norme ISA.

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

12. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés peut être à une date postérieure à celle de son rapport sur les états financiers audités. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit indiquer que ces états et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités et qui pourraient nécessiter des ajustements dans les états financiers audités ou des informations à mentionner dans ceux-ci. (Voir Par. A10)

13. L'auditeur peut être mis au courant de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il n'avait pas connaissance auparavant. Dans de telles situations, il ne doit pas émettre de rapport sur les états financiers résumés avant d'avoir examiné ces faits au regard des états financiers audités, conformément à la Norme ISA 560³.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Contenu du rapport de l'auditeur

14. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit inclure les éléments suivants⁴ : (Voir Par. A15)

- (a) un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir Par. A11)
- (b) un destinataire. (Voir Par. A12)
- (c) un paragraphe d'introduction qui :

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

⁴ Les Paragraphes 17 – 18, qui traitent des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités a été modifié, requièrent des éléments additionnels à ceux listés dans ce paragraphe.

- (i) identifie les états financiers résumés sur lequel l'auditeur émet son rapport, y compris l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers résumés; (Voir Par. A13)
 - (ii) identifie les états financiers audités;
 - (iii) fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, à la date de ce rapport et, sous réserve des paragraphes 17 – 18, au fait qu'une opinion non modifiée a été formulée sur les états financiers audités;
 - (iv) si la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à celle du rapport sur les états financiers audités, indique que les états financiers résumés et les états financiers audités ne reflètent pas les incidences d'événements survenus postérieurement à la date du rapport sur les états financiers audités; et
 - (v) inclut une mention indiquant que les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir aux termes du référentiel comptable suivi pour l'établissement des états financiers audités, et que la lecture seule des états financiers résumés ne peut se substituer à la prise de connaissance des états financiers audités.
- (d) une description des responsabilités de la direction⁵ pour les états financiers résumés, rappelant que la direction⁶ est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux critères appliqués.
 - (e) une mention selon laquelle l'auditeur est responsable d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés sur la base des procédures requises par la présente Norme ISA.
 - (f) un paragraphe exprimant clairement une opinion (voir paragraphes 9 – 11).
 - (g) la signature de l'auditeur.
 - (h) la date du rapport de l'auditeur. (Voir Par. A14)
 - (i) l'adresse de l'auditeur.

15. Lorsque le destinataire des états financiers résumés n'est pas le même que celui du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer s'il est approprié de l'adresser à un destinataire différent. (Voir Par. A12)

⁵ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

⁶ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

16. L'auditeur ne doit pas dater son rapport sur les états financiers résumés à une date antérieure à celle : (Voir Par. A12)

- (a) à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, y compris ceux à partir desquels les états financiers résumés ont été établis et l'évidence que les personnes ayant l'autorité reconnue ont acté qu'elles en prenaient la responsabilité; et
- (b) du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

Modifications apportées à l'opinion, paragraphe d'observation ou paragraphe descriptif d'autres questions dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Voir Par. A15)

17. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions, mais que l'auditeur est satisfait que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou donnent une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, son rapport sur les états financiers résumés doit, en plus des éléments décrits au paragraphe 14 :

- (a) indiquer que son rapport sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observation ou un paragraphe descriptif d'autres questions; et
- (b) rappeler :
 - (i) la justification de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités et la formulation de celle-ci, ou le paragraphe d'observation ou celui descriptif d'autres questions inclus dans le rapport sur les états financiers audités; et
 - (ii) l'incidence, le cas échéant, de l'opinion modifiée ou du paragraphe d'observation ou de celui descriptif d'autres questions sur les états financiers résumés.

18. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion, son rapport sur les états financiers résumés doit, en plus des éléments décrits au paragraphe 14 :

- (a) indiquer que le rapport sur les états financiers audités comporte une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion;
- (b) rappeler la justification de cette opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion; et
- (c) indiquer qu'en conséquence de l'opinion défavorable ou de l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

Opinion modifiée sur les états financiers résumés

19. Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou s'ils ne donnent pas une agrégation sincère de ceux-ci, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse de procéder aux modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés. (Voir Par. A15)

Restriction sur la distribution ou l'utilisation du rapport ou mise en garde des lecteurs sur les règles comptables suivies

20. Lorsque la distribution ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est restreinte, ou que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités attire l'attention des lecteurs sur le fait que ces états sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère particulier, l'auditeur doit inclure une restriction similaire dans son rapport sur les états financiers résumés ou attirer l'attention du lecteur sur le référentiel comptable utilisé.

Données comparatives

21. Lorsque les états financiers audités contiennent des données comparatives, mais que les états financiers résumés n'en présentent pas, l'auditeur doit s'interroger pour déterminer si une telle omission est raisonnable au regard des circonstances de la mission. Il doit déterminer l'incidence d'une omission non raisonnable sur son rapport sur les états financiers résumés. (Voir Par. A16)

22. Si les états financiers résumés contiennent des données comparatives qui ont fait l'objet d'un rapport par un autre auditeur, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit

également comprendre les sujets qu'il est tenu d'inclure dans son rapport sur les états financiers audités en application de la Norme ISA 710⁷. (Voir Par. A17)

Information supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés

23. L'auditeur doit apprécier si une quelconque information supplémentaire non auditée, présentée avec les états financiers résumés, est clairement différenciée de ceux-ci. Lorsque l'auditeur conclut que la présentation faite par l'entité des informations supplémentaires non auditées n'est pas clairement différenciée des états financiers résumés, il doit demander à la direction de modifier la présentation de ces informations. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que de telles informations ne sont pas couvertes par son rapport. (Voir Par. A18)

Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers résumés

24. L'auditeur doit prendre connaissance des autres informations incluses dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur y relatif afin d'identifier, le cas échéant, des incohérences manifestes avec les états financiers résumés. Lorsque, en prenant connaissance de ces autres informations, l'auditeur identifie une incohérence manifeste, il doit déterminer si les états financiers résumés ou les autres informations nécessitent d'être modifiés. Lorsque, en prenant connaissance de ces autres informations, l'auditeur s'aperçoit d'une anomalie significative apparente dans les faits relatés, il doit s'entretenir de cette question avec la direction. (Voir par. A19)

Association du nom de l'auditeur

25. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que l'entité à l'intention de mentionner dans un document contenant des états financiers résumés qu'il a émis un rapport sur ces états financiers, mais n'envisage pas d'inclure ce rapport dans le document, l'auditeur doit demander à la direction de le faire. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit déterminer et prendre toutes les mesures appropriées destinées à empêcher la direction d'associer son nom de manière inappropriée aux états financiers résumés présentés dans ce document. (Voir Par. A20)

26. L'auditeur peut être désigné pour émettre un rapport sur les états financiers d'une entité, alors qu'il ne l'est pas pour émettre un rapport sur les états financiers résumés. Dans cette

⁷ Norme ISA 710, "Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs".

situation, si l'auditeur a connaissance du fait que la direction a l'intention de mentionner dans un document faisant référence à son nom et au fait que les états financiers résumés sont extraits des états financiers qu'il a audités, il doit se satisfaire :

- (a) que la référence à son nom est faite dans le contexte de son rapport sur les états financiers audités; et
- (b) que la mention faite ne donne pas l'impression qu'il a émis un rapport sur les états financiers résumés.

Si les conditions visées en (a) et (b) ne sont pas remplies, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la mention qui est faite de telle sorte à satisfaire à ces conditions, ou de ne pas faire référence à son nom dans le document. L'entité peut aussi retenir l'auditeur pour émettre un rapport sur les états financiers résumés et inclure son rapport sur ces états dans le document. Lorsque la direction ne modifie pas la mention, ou ne supprime pas la référence à son nom, ou inclut un rapport d'un auditeur sur les états financiers résumés dans le document comprenant ces derniers, l'auditeur doit informer la direction de son désaccord sur le fait de faire référence à son nom, et doit déterminer et prendre toutes les mesures appropriées destinées à prévenir le fait que la direction se réfère à son nom contre son gré. (Voir Par. A20)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Acceptation de la mission (Voir Par. 5 – 6)

A1. L'audit des états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont établis donne à l'auditeur la connaissance nécessaire pour remplir ses responsabilités concernant les états financiers résumés selon la présente Norme ISA. L'application de cette Norme ISA ne fournira pas des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers résumés si l'auditeur n'a pas par ailleurs audités les états financiers à partir desquels les états résumés sont établis.

A2. L'accord de la direction sur les questions énumérées au paragraphe 6 peut être acté dans son acceptation écrite sur les termes de la mission.

Critères (Voir Par. 6(a))

A3. La préparation d'états financiers résumés requiert de la direction de déterminer les informations nécessaires à refléter dans ceux-ci de telle sorte à ce qu'ils soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financier audité ou donnent une agrégation sincère de ces derniers. En raison du fait que les états financiers résumés, de par leur nature, contiennent des données agrégées et des informations limitées, il existe un risque accru qu'ils ne contiennent pas les informations nécessaires pour ne pas être trompeurs en la circonstance. Ce risque augmente lorsque des critères définis pour la préparation d'états financiers résumés n'existent pas.

A4. Les facteurs qui peuvent affecter l'examen de l'auditeur du caractère acceptable des critères appliqués comprennent :

- la nature de l'entité;
- l'objet des états financiers résumés;
- les besoins d'informations provenant d'états financiers résumés de la part des utilisateurs présumés;
- le fait de savoir si les critères appliqués ne résulteront pas en des états financiers résumés trompeurs en la circonstance.

A5. Les critères pour la préparation d'états financiers résumés peuvent être édictés par une instance normalisatrice autorisée ou reconnue, ou par la loi ou la réglementation. De la même façon que pour les états financiers, ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 210⁸, dans beaucoup de cas de cette nature, l'auditeur peut présumer que de tels critères sont acceptables.

A6. Lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation d'états financiers résumés, des critères peuvent être développés par la direction, par exemple, sur la base de la pratique dans un secteur d'activité. Les critères acceptables en la circonstance aboutiront à des états financiers résumés qui :

- (a) indiquent de manière adéquate leur nature résumée et identifient les états financiers audité;

⁸ Norme ISA 210, "Accord sur les termes des missions d'audit", paragraphes A3 et A8 – A9.

- (b) décrivent clairement de qui, et où l'on peut se procurer les états financiers audités ou, si la loi ou la réglementation indique que les états financiers audités n'ont pas à être mis à disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés et édicte des critères pour leur préparation, mentionnent la référence à cette loi ou cette réglementation;
- (c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués;
- (d) sont en accord ou peuvent être reconstitués à partir des informations y relatives contenues dans les états financiers audités; et
- (e) au vu de l'objectif poursuivi par les états financiers résumés, contiennent les informations nécessaires et sont à un niveau approprié d'agrégation, de telle sorte à ne pas être trompeurs en la circonstance.

A7. L'information adéquate sur la nature résumée des états financiers résumés et l'identification des états financiers audités, ainsi qu'il est mentionné au paragraphe A6(a) peuvent, par exemple, être données par un intitulé tel que "Etats financiers résumés établis à partir des Etats financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1".

Appréciation de la disponibilité des états financiers audités (Voir Par. 8(g))

A8. Des facteurs tels que les suivants peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur lorsqu'il s'interroge pour savoir si les états financiers audités sont mis à disposition des utilisateurs présumés des états financiers résumés sans difficultés majeures :

- les états financiers résumés décrivent clairement de qui, et où, l'on peut se procurer les états financiers audités;
- les états financiers audités sont rendus public; ou
- la direction a établi une procédure au terme de laquelle les utilisateurs présumés des états financiers résumés peuvent avoir un accès immédiat aux états financiers audités.

Forme de l'opinion (Voir Par. 9)

A9. La conclusion, sur la base d'une évaluation des éléments recueillis par la mise en œuvre des procédures décrites au paragraphe 8, qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, permet à l'auditeur de formuler une opinion comportant

l'une des phrases rappelées au paragraphe 9. Sa décision quant à la phrase à utiliser peut être affectée par la pratique généralement reconnue dans la juridiction concernée.

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

A10. Les procédures décrites au paragraphe 8 sont souvent réalisées au cours de, ou immédiatement après, l'audit des états financiers. Lorsque l'auditeur émet un rapport sur les états financiers résumés après l'achèvement de l'audit des états financiers, il n'est pas tenu de recueillir des éléments probants supplémentaires sur les états financiers audités, ou de faire un rapport sur les incidences des événements qui sont survenus postérieurement à la date de son rapport sur les états financiers audités dès lors que les états financiers résumés sont établis à partir des états financiers audités et n'ont pas pour objet de les mettre à jour.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Contenu du rapport de l'auditeur

Intitulé (Voir Par. 14(a))

A11. L'intitulé indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple : "Rapport de l'auditeur indépendant", confirme que l'auditeur a satisfait à toutes les règles d'éthique pertinentes relatives à l'indépendance. Ceci distingue le rapport de l'auditeur indépendant des rapports émis par d'autres personnes.

Destinataire (Voir Par. 14(b), 15)

A12. Les facteurs qui peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur quant au destinataire approprié des états financiers résumés englobent les termes de la mission, la nature de l'entité et l'objet des états financiers résumés.

Paragraphe d'introduction (Voir Par. 14(c)(i))

A13. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers résumés seront inclus dans un document comportant d'autres informations, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros de pages où sont présentés les états financiers résumés. Ceci aide les lecteurs à identifier les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Voir Par. 14(h), 16)

A14. La, ou les, personne(s) ayant l'autorité reconnue pour décider que les états financiers résumés ont été établis et qui en prend (prennent) la responsabilité, dépend(ent) des termes de la mission, de la nature de l'entité et de l'objet des états financiers résumés.

Exemples illustratifs (Voir Par. 14. 17 – 18, 19)

A15. L'Annexe à la présente Norme ISA donne des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers résumés qui :

- comportent des opinions non modifiées;
- sont établis à partir d'états financiers audités sur lesquels l'auditeur a émis des opinions modifiées; et
- comportent une opinion modifiée.

Données comparatives (Voir Par. 21 – 22)

A16. Lorsque les états financiers audités comportent des données comparatives, il existe une présomption que les états financiers résumés comporteront également des données comparatives. Ces données, dans les états financiers audités, peuvent être considérées comme des chiffres correspondants ou comme des états financiers comparatifs. La Norme ISA 710 décrit la façon dont cette différence affecte le rapport de l'auditeur sur les états financiers, y compris, notamment, la référence faite à d'autres auditeurs qui ont audités les états financiers de la période précédente.

A17. Les circonstances qui peuvent affecter la décision de l'auditeur portant sur le fait de savoir si l'omission de données comparatives est raisonnable incluent la nature et l'objet des états financiers résumés, les critères appliqués, et les besoins d'informations des utilisateurs présumés de ceux-ci.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec des états financiers résumés
(Voir Par. 23)

A18. La Norme ISA 700⁹ contient des diligences requises et des modalités d'application visant les cas où des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états

⁹ Norme ISA 700, "Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers", paragraphes 46 – 47

financiers audités qui, en les adaptant si nécessaire aux circonstances, peuvent être utiles pour l'application des diligences requises visées au paragraphe 23.

Autres informations incluses dans des documents contenant des états financiers résumés (Voir Par. 24)

A19. La Norme ISA 720¹⁰ contient des diligences requises et des modalités d'application concernant la prise de connaissance des autres informations incluses dans un document contenant des états financiers audités ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et la marche à suivre lorsque des incohérences majeures et des anomalies significatives dans les faits relatés sont relevées. En les adaptant si nécessaire aux circonstances, ces diligences et modalités d'application peuvent être utiles pour l'application des diligences requises visées au paragraphe 24.

Association du nom de l'auditeur (Voir Par. 25 – 26)

A20. Les autres mesures appropriées que l'auditeur peut envisager lorsque la direction ne prend pas la mesure exigée peuvent inclure d'informer les utilisateurs présumés et les autres tiers utilisateurs du fait de la citation inappropriée du nom de l'auditeur. Ces mesures dépendront des droits et obligations légaux de l'auditeur. En conséquence, ce dernier peut considérer approprié d'obtenir un avis juridique.

¹⁰ Norme ISA 720, "La responsabilité de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités".

Annexe

(Voir Par. A15)

Exemples de rapports sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères définis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté postérieurement à la date du rapport d'audit sur les états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères développés par la direction et correctement décrits dans les états financiers résumés. L'auditeur a conclu que les critères appliqués sont acceptables en la circonstance. Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés établis conformément à des critères définis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. L'auditeur a conclu qu'il n'était pas possible d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.

Exemple 1 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères définis pour l'établissement des états financiers résumés.**
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est à une date postérieure à celle du rapport d'audit sur les états financiers à partir desquels les états financiers résumés sont extraits.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

[Destinataire approprié]

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

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹¹ pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères définis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la **Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés"**.

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, conformément aux [décrire les critères définis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

¹¹ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Exemple 2 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

[Destinataire approprié]

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

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹³ pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

¹² Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des événements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".

¹³ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la **Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés"**.

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, conformément aux [décrire les critères définis].

[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 :

- **Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes annexes y relatives, sont extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1¹⁴. Nous avons exprimé une opinion avec réserve sur ces états financiers dans notre rapport d'audit en date du 15 février 20X2 (voir infra).

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

¹⁴ Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des événements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".

Responsabilité de la direction¹⁵ pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la **Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés"**.

Opinion

A notre avis, les états financiers résumés extraits des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec (ou *donnent une agrégation sincère de*) ces états financiers, sur la base des principes décrits dans la Note X. Toutefois, ces états financiers résumés comportent la même anomalie que les états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

L'anomalie concernant les états financiers audités est décrite dans le paragraphe de justification de notre opinion avec réserve de notre rapport d'audit daté du 15 février 20X2. Notre opinion avec réserve est fondée sur le fait que les stocks détenus par la société sont portés au bilan dans ces états financiers pour un montant de xxx. La direction n'a pas valorisé les stocks au plus bas du prix de revient ou de leur valeur nette de réalisation, mais les a conservés au prix de revient, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Les éléments comptables de la société révèlent que si la direction avait valorisé les stocks au plus bas du prix de revient ou de leur valeur nette de réalisation, une provision d'un montant de xxx aurait été nécessaire pour les ramener à cette dernière valeur. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les fonds propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et de xxx. Notre opinion avec réserve indique qu'à l'exception des incidences de la question décrite, les états financiers audités présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et les (*des*) mouvements de

¹⁵ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été développés par la direction et sont correctement décrits en Note X. L'auditeur a conclu que les critères sont acceptables en la circonstance.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

[Destinataire approprié]

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

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁷ pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés sur la base des principes décrits en Note X.

¹⁶ Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des événements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".

¹⁷ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la **Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés"**.

Refus d'exprimer une opinion

Dans notre rapport daté du 15 février 20X2, nous avons exprimé une opinion défavorable sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Le fondement de notre opinion défavorable tenait au fait que [décrire la justification de l'opinion d'audit défavorable]. Notre opinion défavorable indique que [reprendre le texte].

En raison de l'importance de la question exposée ci-avant, il ne nous paraît pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères définis pour l'établissement des états financiers résumés.**
- **L'auditeur a conclu qu'il n'était pas possible d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT SUR LES ETATS FINANCIERS RESUMES

[Destinataire approprié]

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

Les états financiers résumés ne comportent pas toutes les informations à fournir exigées par [décrire le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne se substitue pas, en conséquence, à la prise de connaissance des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁹ pour l'établissement des états financiers résumés

La direction est responsable de l'établissement des états financiers résumés conformément aux [décrire les critères définis].

¹⁸ Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est daté à une date postérieure à celle du son rapport d'audit sur les états financiers audités à partir desquels ils ont été établis, la phrase suivante est ajoutée à ce paragraphe : "Ces états financiers, ainsi que les états financiers résumés, ne reflètent pas les incidences des événements survenus postérieurement à la date de notre rapport portant sur ceux-ci".

¹⁹ Ou autre terme approprié dans le contexte du cadre juridique d'une juridiction particulière.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers résumés sur la base des procédures que nous avons mises en œuvre, effectuées conformément à la **Norme Internationale d'Audit (ISA) 810 "Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés"**.

Justification de l'opinion défavorable

[Décrire les faits qui font que les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs avec (ou *ne donnent pas un résumé sincère des*) les états financiers audités, conformément aux critères appliqués].

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'importance de la question évoquée dans le paragraphe de Justification de l'opinion défavorable, les états financiers résumés décrits ci-avant ne sont pas cohérents avec (ou *ne donnent pas un résumé sincère des*) les états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux [décrire les critères définis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]