

*Norme internationale d'audit (ISA)*

---

# Norme ISA 700, FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES ETATS FINANCIERS

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700****FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT  
SUR DES ETATS FINANCIERS**

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

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de cette Norme ISA.....	<u>1</u>
Date d'entrée en vigueur .....	<u>5</u>
<b>Objectifs</b> .....	<u>6</u>
<b>Définitions</b> .....	<u>7</u>
<b>Diligences requises</b>	
Fondement d'une opinion sur les états financiers .....	<u>10</u>
Forme de l'opinion .....	<u>16</u>
Rapport de l'auditeur .....	<u>20</u>
<i>Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit</i> .....	<u>20</u>
Titre .....	<u>21</u>
Destinataire .....	<u>22</u>
Paragraphe d'introduction.....	<u>23</u>
Responsabilité de la direction relative aux états financiers.....	<u>24</u>
Responsabilité de l'auditeur .....	<u>28</u>
Opinion de l'auditeur .....	<u>34</u>
Autres obligations de communication dans le rapport.....	<u>38</u>
Signature de l'auditeur .....	<u>40</u>
Date du rapport de l'auditeur .....	<u>41</u>
Adresse de l'auditeur .....	<u>42</u>
<i>Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation</i> .....	<u>43</u>
<i>Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon les Normes Nationales d'Audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit</i> .....	<u>44</u>
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers .....	<u>46</u>

## **Modalités d'application et autres informations explicatives**

Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité .....	<b><u>A1</u></b>
Information fournie dans les états financiers sur l'incidence d'opérations et d'événements significatifs.....	<b><u>A4</u></b>
Description du référentiel comptable applicable .....	<b><u>A5</u></b>
<i>Référence à plus d'un référentiel comptable .....</i>	<b><u>A8</u></b>
Forme de l'opinion .....	<b><u>A11</u></b>
Rapport de l'auditeur.....	<b><u>A13</u></b>
<i>Rapport de l'auditeur pour les audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit.....</i>	<b><u>A15</u></b>
Titre .....	<b><u>A15</u></b>
Destinataire .....	<b><u>A16</u></b>
Paragraphe d'introduction.....	<b><u>A17</u></b>
Responsabilité de la direction relative aux états financiers.....	<b><u>A20</u></b>
Responsabilité de l'auditeur .....	<b><u>A24</u></b>
Opinion de l'auditeur .....	<b><u>A27</u></b>
Rédaction de l'opinion de l'auditeur prescrite par la loi ou la réglementation .....	<b><u>A27</u></b>
Description des informations présentées dans les états financiers.....	<b><u>A29</u></b>
Description du référentiel comptable applicable et manière dont le référentiel peut affecter l'opinion de l'auditeur.....	<b><u>A30</u></b>
Autres obligations de communication dans le rapport.....	<b><u>A34</u></b>
Signature de l'auditeur .....	<b><u>A37</u></b>
Date du rapport de l'auditeur.....	<b><u>A38</u></b>
<i>Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation .....</i>	<b><u>A42</u></b>
<i>Rapport de l'auditeur portant sur des audits effectués à la fois selon les Normes Nationales d'Audit et les Normes Internationales d'Audit .....</i>	<b><u>A43</u></b>
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers .....	<b><u>A45</u></b>

### **Annexe** : Exemples de rapport de l'auditeur sur les états financiers

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », 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. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers.
2. Les Normes ISA 705<sup>1</sup> et ISA 706<sup>2</sup> traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont affectés lorsque ce dernier exprime une opinion modifiée ou inclut dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points.
3. La présente Norme ISA est édictée dans le contexte d'un jeu complet d'états financiers à usage général. La Norme ISA 800<sup>3</sup> traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à usage particulier. La Norme ISA 805<sup>4</sup> traite des aspects particuliers concernant un audit d'un état financier seul ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'un état financier.
4. La présente Norme ISA favorise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Elle permet également de faciliter la compréhension des utilisateurs et d'identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. [Plus haut]

### Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

---

<sup>1</sup> Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

<sup>2</sup> Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

<sup>3</sup> Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier ».

<sup>4</sup> Norme ISA 805, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier ».

## Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et
  - (b) exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci. [Plus haut]

## Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :
- (a) Etats financiers à usage général – Etats financiers établis conformément à un référentiel à usage général.
  - (b) Référentiel à usage général – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier et :

- (i) acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou
- (ii) acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une disposition du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts ne sont nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares. [Plus haut]

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier, mais qui n'acte pas les points (i) et (ii) ci-dessus<sup>5</sup>. [\[Plus haut\]](#)

- (c) Opinion non modifiée – Opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable<sup>6</sup>.

8. L'expression « états financiers » dans la présente Norme ISA se réfère à « un jeu complet d'états financiers à usage général, y compris les notes y afférentes ». Ces dernières comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les dispositions du référentiel comptable applicable fixent la présentation et le contenu des états financiers et ce qu'est un jeu complet d'états financiers.

9. L'expression « Normes Internationales d'Information Financière » dans la présente Norme ISA se réfère aux Normes Internationales d'Information Financière édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales, et l'expression « Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) » se réfère aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB). [\[Plus haut\]](#)

## Diligences requises

### Fondement de l'opinion sur les états financiers

10. L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable<sup>7 & 8</sup>.

<sup>5</sup> Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'Audit », paragraphe 13(a).

<sup>6</sup> Les paragraphes 35-36 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

<sup>7</sup> Norme ISA 200, paragraphe 11.

<sup>8</sup> Les paragraphes 35 à 36 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

11. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou pas obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

- (a) la conclusion, conformément à la Norme ISA 330, sur le fait qu'il a ou pas recueilli des éléments probants suffisants et appropriés<sup>9</sup> ;
- (b) la conclusion, conformément à la Norme ISA 450, sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou en cumulé sont, ou pas, significatives<sup>10</sup> ;  
et
- (c) les évaluations requises par les paragraphes 12 à 15.

12. L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction. (Voir Par. A1 – A3) .[Plus haut]

13. L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :

- (a) les états financiers décrivent de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées ;
- (b) les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;
- (c) les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;
- (d) les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ;
- (e) les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ; et (Voir Par. A4)

---

<sup>9</sup> Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 26.

<sup>10</sup> Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11.

- (f) la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.

14. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12 à 13, doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit considérer :

- (a) la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et
- (b) si les états financiers, y compris les notes y afférentes, reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

15. L'auditeur doit apprécier si les états financiers font référence au, ou décrivent de manière appropriée, le référentiel comptable applicable. (Voir Par. A5-A10) .[Plus haut]

### **Forme de l'opinion**

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.

17. Lorsque l'auditeur :

- (a) conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou
- (b) n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives,

il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705.

18. Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'entretenir de cette question avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont cette question est résolue,



il doit déterminer s'il convient ou pas de modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705. (Voir [Par. A11](#)) .[\[Plus haut\]](#)

19. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient d'en faire état dans son rapport d'audit, et comment. (Voir [Par. A12](#)) .[\[Plus haut\]](#)

### **Rapport de l'auditeur**

20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir [Par. A13 – A14](#))

#### *Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit*

##### Titre

21. Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir [Par. A15](#))

##### Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission. (Voir [Par. A16](#))

##### Paragraphe d'introduction

23. Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit : (Voir [Par. A17 – A19](#))

- (a) identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- (b) mentionner que les états financiers ont été audités ;
- (c) identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- (d) renvoyer au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives fournies ; et
- (e) spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers. .[\[Plus haut\]](#)

##### Responsabilité de la direction relative aux états financiers

24. Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités de celles des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de l'établissement des états financiers. Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée.

25. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de la direction [ou autre terme approprié] relative aux états financiers ».

26. Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers. Cette description doit expliciter que la direction est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. (Voir [Par. A20 – A23](#)). [\[Plus haut\]](#)

27. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

#### Responsabilité de l'auditeur

28. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilité de l'auditeur ».

29. Le rapport de l'auditeur doit mentionner que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit. (Voir [Par. A24](#))

30. Le rapport de l'auditeur doit mentionner que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Il doit également indiquer que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il respecte les règles d'éthique et qu'il a planifié et réalisé l'audit en vue d'obtenir une

assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives  
(Voir Par. A25 – A26)

31. Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant :

- (a) qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers ;
- (b) que le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur et qu'en procédant à l'évaluation de ces risques, il a pris en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, il ne doit pas reprendre la dernière partie de la phrase ; et
- (c) qu'un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, et la présentation d'ensemble des états financiers. [Plus haut]

32. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de l'audit dans le rapport de l'auditeur doit se référer soit à « l'établissement et la présentation sincère des états financiers de l'entité » soit à « l'établissement des états financiers de l'entité donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

33. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport. [Plus haut]

#### Opinion de l'auditeur

34. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Opinion ».

35. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de

l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

- (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ... conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- (b) les états financiers donnent une image fidèle de ... conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir Par. A27 – A33)

36. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir Par. A27, A29 – A33)

37. Lorsque la référence au référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur n'est pas celle faite aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) édictée par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ou aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé. [Plus haut]

#### Autres obligations de communication dans le rapport

38. Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA visant à exprimer une opinion sur les états financiers, il doit rendre compte de ces autres obligations dans une partie séparée de son rapport portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport. (Voir Par. A34-A35)

39. Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication, les intitulés, les indications et les explications dont il est question aux paragraphes 23 à 37, doivent être dans une partie intitulée « Rapport sur les états financiers ». Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur les états financiers ». (Voir Par. A36) [Plus haut]

Signature de l'auditeur

40. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Voir Par. A37)

Date du rapport de l'auditeur

41. L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que : (Voir Par. A38 – A41)

- (a) tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis ; et
- (b) les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Adresse de l'auditeur

42. Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

*Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation*

43. Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir Par. A42) .[Plus haut]

- (a) un titre ;
- (b) un destinataire, selon les exigences de la mission ;
- (c) un paragraphe d'introduction qui identifie les états financiers audités ;
- (d) une description de la responsabilité de la direction (ou autre terme approprié, voir paragraphe 24) relative à l'établissement des états financiers ;
- (e) une description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers et l'étendue de l'audit qui comprend :
  - la référence aux Normes Internationales d'Audit et à la loi ou la réglementation ; et
  - la description de ce qu'est un audit selon ces normes ;
- (f) un paragraphe d'opinion contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement

des états financiers (y compris l'identification du pays d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 37) ;

- (g) la signature de l'auditeur ;
- (h) la date du rapport de l'auditeur ; et
- (i) l'adresse de l'auditeur.

*Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des Normes Nationales d'Audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit.*

44. Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'un pays particulier (« normes nationales d'audit »), mais peut, en plus, s'être conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir Par. A43-A44)

- (a) il n'existe pas de conflits entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les Normes ISA qui le conduiraient (i) à se forger une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et
- (b) son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 43(a) à (i) lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. La référence à la loi ou à la réglementation visée au paragraphe 43(e) doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit en conséquence identifier celles-ci. [Plus haut]

45. Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser le pays d'origine des normes nationales d'audit.

**Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers** (Voir Par. A45 – A51)

46. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers, l'auditeur doit

apprécier si de telles informations sont clairement différenciées des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

47. Des informations supplémentaires qui ne sont pas requises au terme du référentiel comptable applicable mais qui font cependant partie intégrante des états financiers dans la mesure où elles ne peuvent pas être clairement différenciées en raison de leur nature et de la manière dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur. [Plus haut]

\*\*\*\*\*

## **Modalités d'application et autres informations explicatives**

### **Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité** (Voir Par. 12)

A1. La direction exerce nombre de jugements concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers.

A2. La Norme ISA 260 explicite les aspects qualitatifs des méthodes comptables<sup>11</sup>. Lors de son examen des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, l'auditeur peut avoir connaissance de biais possibles introduits par la direction dans l'exercice de ses jugements. Il peut conclure que l'incidence cumulée d'un manque de neutralité et d'anomalies non corrigées, conduit à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. Des indices d'un manque de neutralité pouvant avoir une incidence sur l'évaluation de l'auditeur pour déterminer si les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives incluent les facteurs suivants :

- la correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies ayant pour effet d'augmenter le résultat, mais omission de celles visant à le diminuer) ;

---

<sup>11</sup> Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », Annexe 2.



- des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables.

A3. La Norme ISA 540 explicite les biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables<sup>12</sup>. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions sur le caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. Elles peuvent, toutefois, avoir une incidence sur son appréciation lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. [Plus haut]

### **Information fournie dans les états financiers sur l'incidence d'opérations et d'événements significatifs**

A4. Il est usuel que les états financiers établis conformément à un référentiel comptable à usage général présentent la situation financière d'une entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Dans de tels cas, l'auditeur apprécie si les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés d'appréhender l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière de l'entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

### **Description du référentiel comptable applicable** (Voir Par. 15)

A5. Ainsi que l'explique la Norme ISA 200, l'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, requiert d'inclure une description pertinente du référentiel comptable applicable dans les états financiers<sup>13</sup>. Cette description est importante en ce qu'elle informe les utilisateurs des états financiers du référentiel sur la base duquel ceux-ci sont établis.

A6. Une description indiquant que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable applicable particulier est appropriée seulement dans les cas où ces états financiers respectent toutes les dispositions de ce référentiel en vigueur durant toute la période couverte par ceux-ci. [Plus haut]

---

<sup>12</sup> Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant », paragraphe 21.

<sup>13</sup> Norme ISA 200, paragraphes A2-A3.

A7. Une description du référentiel comptable applicable qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple, « les états financiers sont substantiellement en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière ») ne donne pas une description pertinente de ce référentiel dès lors qu'elle peut induire en erreur les utilisateurs des états financiers.

*Référence à plus d'un référentiel comptable*

A8. Dans certains cas, les états financiers peuvent indiquer qu'ils ont été établis conformément à deux référentiels comptables (par exemple, le référentiel national et les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*)). Ceci peut résulter du fait que la direction est tenue, ou a choisi, d'établir les états financiers conformément à ces deux référentiels ; dans cette situation, les deux référentiels constituent des référentiels comptables applicables. Cette description est appropriée seulement dans les cas où les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement. Pour être considérés comme ayant été établis conformément aux deux référentiels, il est nécessaire que les états financiers soient en conformité simultanément avec les deux référentiels sans qu'il soit nécessaire de présenter un état de rapprochement. Dans la pratique, la conformité simultanée avec deux référentiels est peu probable à moins que le pays ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière) en tant que référentiel national, ou ait éliminé toutes les difficultés pour s'y conformer. [.\[Plus haut\]](#)

A9. Des états financiers qui sont établis conformément à un référentiel comptable et qui comportent une note ou un état supplémentaire de rapprochement des résultats avec ceux qui auraient été présentés selon un autre référentiel, ne sont pas établis conformément à cet autre référentiel. Ceci en raison du fait que les états financiers ne présentent pas toutes les informations selon la forme requise par cet autre référentiel.

A10. Les états financiers peuvent, toutefois, être établis conformément à un référentiel comptable applicable et, en plus, décrire dans les notes aux états financiers la façon dont ils sont également en conformité avec un autre référentiel (par exemple, des états financiers établis conformément à un référentiel comptable national qui décrivent également la manière dont ils sont en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière). Une telle description est une information financière supplémentaire et, ainsi qu'il est explicité au

paragraphe 47, est considérée comme faisant partie des états financiers et, en conséquence, est couverte par l'opinion de l'auditeur. [Plus haut]

**Forme de l'opinion** (Voir Par. 18 – 19)

A11. Il peut exister des cas où les états financiers, bien qu'établis conformément aux dispositions d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, ne parviennent pas à donner une présentation sincère. Lorsque ceci est le cas, il peut être possible pour la direction d'inclure des informations supplémentaires dans les états financiers au-delà de celles exigées par le référentiel ou, dans des cas extrêmement rares, de s'écarter d'une disposition de ce référentiel afin d'aboutir à une présentation sincère des états financiers. [Plus haut]

A12. Il sera extrêmement rare pour l'auditeur de considérer que des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité sont trompeurs si, en application de la norme ISA 210, il a considéré ce référentiel comme étant acceptable<sup>14</sup>.

**Rapport de l'auditeur** (Voir Par. 20)

A13. Un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique.

A14. L'Annexe donne des exemples de rapports de l'auditeur sur les états financiers, comprenant les éléments mentionnés aux paragraphe 21 à 42.

*Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit*

**Titre** (Voir Par. 21)

A15. Un titre 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 concernant l'indépendance et, en conséquence, distingue le rapport de l'auditeur indépendant de rapports émis par d'autres personnes. [Plus haut]

**Destinataire** (Voir Par. 22)

---

<sup>14</sup> Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

A16. La loi ou la réglementation d'un pays précise souvent le destinataire du rapport de l'auditeur. Ce rapport est normalement destiné à ceux pour qui il est préparé ; il s'agira souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états financiers ont fait l'objet d'un audit.

Paragraphe d'introduction (Voir Par. 23)

A17. Le paragraphe d'introduction indique, par exemple, que l'auditeur a effectué un audit des états financiers ci-joints de l'entité, qui comprennent [mention de l'intitulé de chaque état financier inclus dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel comptable applicable, en spécifiant la date de clôture ou la période couverte par chaque état] ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

A18. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros de pages auxquelles les états financiers audités sont présentés. Cette méthode aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur. [Plus haut]

A19. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers ainsi qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Par exemple, dans nombre de référentiels comptables à usage général, les états financiers incluent : un bilan, un compte de résultat, un état des variations des capitaux propres, un état des flux de trésorerie et un résumé des principales méthodes comptables ainsi que d'autres informations explicatives. Dans certains pays, des informations supplémentaires peuvent aussi être considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.

Responsabilité de la direction relative aux états financiers (Voir Par. 26)

A20. La Norme ISA 200 explicite les prémisses sous-tendant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles un audit est effectué selon les Normes ISA<sup>15</sup>. La direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise actent de leur responsabilité relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y

---

<sup>15</sup> Norme ISA 200, paragraphe 13(j).

compris, lorsque ceci est pertinent, de leur présentation sincère. La direction acte également de sa responsabilité du contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. La description des responsabilités de la direction dans le rapport de l'auditeur inclut une référence à ces deux types de responsabilité dès lors que ceci aide à expliquer à l'utilisateur les prémisses sur lesquelles un audit s'appuie.

A21. Il peut exister des cas où il est approprié pour l'auditeur d'apporter un ajout à la description des responsabilités de la direction donnée au paragraphe 26 pour relater des responsabilités supplémentaires concernant l'établissement des états financiers existantes dans le pays concerné ou requises par la nature de l'entité. [Plus haut]

A22. Le paragraphe 26 est en phase avec la forme dans laquelle les responsabilités de la direction ont été actées dans la lettre de mission ou dans toute autre forme appropriée d'accord écrit, ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 210<sup>16</sup>. La Norme ISA 210 donne une certaine flexibilité en précisant que, si la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, relatives à l'élaboration de l'information financière, l'auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation vise des responsabilités qui, selon son jugement professionnel, sont en fait équivalentes à celles décrites dans la Norme ISA 210. Lorsque tel est le cas, il peut utiliser la rédaction du texte de la loi ou celui de la réglementation pour décrire ces responsabilités dans la lettre de mission ou toute autre forme appropriée d'accord écrit. Dans ces situations, cette rédaction peut aussi être reprise dans le rapport d'audit pour décrire les responsabilités de la direction tel que le requiert le paragraphe 26. Dans les autres situations, y compris celles dans lesquelles l'auditeur décide de ne pas utiliser la rédaction du texte de la loi ou de la réglementation, tel qu'il est repris dans la lettre de mission, la rédaction visée au paragraphe 26 est alors utilisée. [Plus haut]

A23. Dans certains pays, la loi ou la réglementation fixant les responsabilités de la direction peut faire expressément état d'une responsabilité portant sur la tenue adéquate des livres comptables ou de la comptabilité, ou le caractère adéquat du système comptable. Dès lors que les livres comptables, la comptabilité et les systèmes comptables font partie intégrante du

---

<sup>16</sup> Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(i)-(ii).

contrôle interne (tel que défini dans la Norme ISA 315<sup>17</sup>), les descriptions données dans la Norme ISA 210 et dans le paragraphe 26 n'y font pas spécifiquement référence.

Responsabilité de l'auditeur (Voir Par. 29 – 30)

A24. Le rapport de l'auditeur indique que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de l'audit afin de marquer la différence avec celle de la direction qui porte sur l'établissement des états financiers. [Plus haut]

A25. La référence aux normes appliquées indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été effectué selon des normes établies.

A26. En application de la Norme ISA 200, l'auditeur ne peut faire état dans son rapport de la conformité de l'audit avec les Normes ISA que s'il a mis en œuvre les diligences requises par la Norme ISA 200 et par toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit<sup>18</sup>.

Opinion de l'auditeur (Voir Par. 35 – 37)

Rédaction de l'opinion de l'auditeur prescrite par la loi ou la réglementation

A27. La Norme ISA 210 explique que dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays prescrit la rédaction du rapport de l'auditeur (qui comprend en particulier l'opinion de l'auditeur) dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par les Normes ISA. Dans ces situations, la Norme ISA 210 requiert de l'auditeur d'apprécier :

- (a) si les utilisateurs pourraient mal interpréter l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers et, si tel est le cas,
- (b) si des explications supplémentaires dans le rapport d'audit peuvent atténuer cette mauvaise interprétation possible.

Si l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne peuvent pas atténuer une mauvaise interprétation possible, la Norme ISA 210 requiert de l'auditeur de ne pas accepter la mission, à moins qu'il n'y soit tenu de par la loi ou la réglementation. Selon la Norme ISA 210, un audit effectué en application d'une telle loi ou d'une telle réglementation n'est pas effectué conformément aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur

---

<sup>17</sup> Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 4(c).

<sup>18</sup> Norme ISA 200, paragraphe 20.

ne fait pas de référence quelconque dans son rapport d'audit au fait que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit<sup>19</sup>. [Plus haut]

« Présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle »

A28. L'utilisation de l'expression « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle », relève de la loi ou de la réglementation régissant l'audit des états financiers dans un pays donné, ou de pratiques généralement admises dans ce pays. Lorsque la loi ou la réglementation requiert l'utilisation d'une rédaction différente, ceci n'affecte pas l'obligation faite à l'auditeur par le paragraphe 14 de la présente Norme ISA d'avoir à évaluer la présentation sincère des états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère. [Plus haut]

Description des informations présentées dans les états financiers

A29. Dans le cas d'états financiers établis conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur indique que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle des informations que les états financiers sont censés présenter; par exemple, dans nombre de référentiels comptables à usage général, la situation financière de l'entité à la date de fin de période ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date. [Plus haut]

Description du référentiel comptable applicable et manière dont le référentiel peut affecter l'opinion de l'auditeur

A30. L'identification du référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur est censée informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel son opinion est exprimée; cette identification n'est pas censée limiter l'évaluation exigée par le paragraphe 14. Le référentiel comptable applicable est identifié par des termes tels que :

« ... conformément au Normes Internationales d'Information Financière » ou

« ... conformément aux principes comptables généralement admis ... [pays] ».

---

<sup>19</sup> Norme ISA 210, paragraphe 21.

A31. Lorsque le référentiel comptable applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des dispositions légales ou réglementaires, celui-ci est identifié par des termes tels que « ... conformément aux Normes Internationales d'Information Financière et aux dispositions de la loi sur les sociétés de [pays] ». La Norme ISA 210 traite des circonstances où il existe des conflits entre les normes d'information financière et les dispositions légales ou réglementaires<sup>20</sup>.

A32. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A8, les états financiers peuvent être établis conformément à deux référentiels comptables, qui sont en conséquence tous deux des référentiels comptables applicables. De ce fait, chaque référentiel est considéré séparément lorsque l'auditeur fonde son opinion sur les états financiers, et cette opinion, en application des paragraphes 35 – 36, se réfère à ces deux référentiels de la manière suivante :

- (a) si les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement, deux opinions sont exprimées : la première sur le fait que les états financiers sont établis conformément avec un des deux référentiels comptables applicables (par exemple, le référentiel national), la seconde sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'autre référentiel comptable applicable (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière). Ces deux opinions peuvent être formulées séparément ou dans une même phrase (par exemple : les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux principes comptables généralement admis dans [pays] et aux Normes Internationales d'Information Financière) ;
- (b) si les états financiers sont en conformité avec l'un des deux référentiels mais pas avec l'autre, une opinion non modifiée peut être exprimée selon laquelle les états financiers sont établis conformément avec l'un des référentiels (par exemple, le référentiel national), mais une opinion modifiée est alors exprimée au regard de l'autre référentiel (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière) selon la Norme ISA 705. [Plus haut]

A33. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A10, les états financiers peuvent être en conformité avec le référentiel comptable applicable et, en plus, fournir une information sur

---

<sup>20</sup> Norme ISA 210, paragraphe 18.



l'étendue de leur conformité avec un autre référentiel comptable applicable. Comme l'explique le paragraphe A46, cette information supplémentaire est couverte par l'opinion de l'auditeur dès lors qu'elle ne peut être clairement différenciée à partir des états financiers.

- (a) si l'information fournie concernant la conformité avec l'autre référentiel est trompeuse, une opinion modifiée est exprimée selon la Norme ISA 705 ;
- (b) si l'information fournie n'est pas trompeuse et que l'auditeur considère qu'elle est d'une importance telle qu'elle est fondamentale pour la compréhension des utilisateurs des états financiers, un paragraphe d'observation est ajouté au rapport selon la Norme ISA 706, pour attirer l'attention sur cette information.

Autres obligations de communication dans le rapport (Voir Par. 38 – 39)

A34. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations complémentaires de rendre compte de certains sujets qui vont au-delà de l'obligation prévue par les Normes ISA d'exprimer une opinion sur les états financiers. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains sujets s'il est amené à en avoir connaissance au cours de l'audit des états financiers. De la même façon, il peut lui être demandé de réaliser et de rendre compte de procédures spécifiques supplémentaires, ou d'exprimer une opinion sur des sujets particuliers, tels que la tenue adéquate des livres comptables et de la comptabilité. Les normes d'audit dans le pays concerné fournissent souvent des préconisations sur ces obligations supplémentaires de l'auditeur. [Plus haut]

A35. Dans certains cas, la loi ou la réglementation concernée peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de rendre compte de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou permis qu'il en rende compte dans un rapport séparé.

A36. Il est rendu compte de ces autres obligations dans une partie séparée du rapport de l'auditeur afin de clairement les distinguer de l'obligation prévue par les Normes ISA d'exprimer une opinion sur les états financiers. Si cela est utile, cette partie du rapport peut inclure un (ou des) sous-titre(s) qui décrit(vent) le contenu du (des) paragraphe(s) sur la communication de ces autres obligations. [Plus haut]

Signature de l'auditeur (Voir Par. 40)

A37. L'auditeur signe soit du nom du cabinet d'audit, soit de son propre nom ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. Outre sa signature, l'auditeur peut être tenu, dans certains pays, de mentionner dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même ou son cabinet, est autorisé à exercer dans ce pays par les autorités compétentes.

Date du rapport de l'auditeur (Voir Par. 41)

A38. La date du rapport de l'auditeur informe l'utilisateur de ce rapport que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. L'obligation de l'auditeur en matière d'événements et d'opérations survenus après cette date est traitée dans la Norme ISA 560<sup>21</sup>. [Plus haut]

A39. Comme l'auditeur donne une opinion sur les états financiers et que ceux-ci relèvent de la responsabilité de la direction, il n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis tant qu'il n'a pas obtenu ceux montrant que les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.

A40. Dans certains pays, la loi ou la réglementation identifie les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui prennent la responsabilité de confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis, et elle précise leur processus d'approbation. Dans de tels cas, la formalisation de cette approbation est obtenue avant de dater le rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, toutefois, le processus d'approbation n'est pas fixé par la loi ou la réglementation. Dans de tels cas, les procédures suivies par l'entité pour établir et finaliser ses états financiers sont examinées au regard de sa structure de direction et de gouvernance afin d'identifier les personnes ou les organes ayant autorité pour confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière à partir duquel l'audit est censé être achevé. [Plus haut]

A41. Dans certains pays, l'approbation finale des états financiers par les actionnaires est requise avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Dans ces pays, l'approbation finale

---

<sup>21</sup> Norme ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », paragraphes 10-17.

par les actionnaires n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Au sens des Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la première date à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue confirment que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et que ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité. .

*Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation (Voir [Par. 43](#))*

A42. La Norme ISA 200 explique que l'auditeur peut être tenu de respecter les dispositions légales ou réglementaires en plus de celles des Normes ISA<sup>22</sup>. Lorsque tel est le cas, l'auditeur peut être obligé d'utiliser une présentation ou une rédaction de son rapport d'audit qui diffère de celle décrite dans la présente Norme ISA. Comme il est indiqué au [paragraphe 4](#), la présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Lorsque les différences entre les dispositions légales ou réglementaires et celles des Normes ISA concernent seulement la présentation et la rédaction du rapport de l'auditeur et, qu'au minimum, chacun des éléments énumérés au [paragraphe 43\(a\)](#) à (i) sont inclus dans le rapport d'audit, ce rapport peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit. En conséquence, dans de telles situations, il est admis que l'auditeur ait satisfait aux diligences requises par les Normes ISA, même si la présentation et la rédaction de son rapport d'audit suivent les dispositions prescrites par la loi ou la réglementation. Lorsque, dans un pays donné, les dispositions spécifiques ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, l'adoption de la présentation et de la rédaction prévues dans la présente Norme ISA permettent aux utilisateurs de reconnaître directement le rapport de l'auditeur comme étant un rapport d'audit effectué selon les Normes ISA. (La Norme ISA 210 traite des situations où la loi ou la réglementation prescrit une présentation ou une rédaction du rapport de l'auditeur significativement différente des diligences requises par les Normes ISA). .[\[Plus haut\]](#)

*Rapport de l'auditeur portant sur des audits effectués à la fois selon les Normes Nationales d'Audit et les Normes Internationales d'Audit (Voir [Par. 44](#))*

A43. L'auditeur peut faire référence dans son rapport d'audit à un audit effectué tant selon les Normes Internationales d'Audit que selon les normes nationales d'audit lorsque, en plus de

<sup>22</sup> Norme ISA 200, paragraphe A55.

se conformer aux normes nationales d'audit applicables, il respecte chacune des Normes ISA pertinentes pour l'audit<sup>23</sup>.

A44. Une référence à la fois aux Normes Internationales d'Audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il existe un conflit entre les diligences requises par les Normes ISA et celles requises par les normes nationales d'audit qui conduirait l'auditeur à se forger une opinion différente ou à ne pas ajouter de paragraphe d'observation qui, dans les circonstances particulières, serait requis par les Normes ISA. Par exemple, certaines normes nationales d'audit interdisent à l'auditeur d'ajouter un paragraphe d'observation pour mettre en exergue un problème de continuité de l'exploitation, alors que la Norme ISA 570 requiert d'ajouter un tel paragraphe dans de ce type de situations<sup>24</sup>. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur fait uniquement référence aux normes d'audit (soit aux Normes Internationales d'Information Financière, soit aux normes nationales d'audit) sur la base desquelles son rapport d'audit a été préparé. [Plus haut]

**Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers** (Voir Par. 46 – 47)

A45. Dans certaines situations, l'entité peut être tenue par la loi, la réglementation ou les normes, ou peut choisir, de présenter conjointement avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas requises au terme du référentiel comptable applicable. Par exemple, des informations supplémentaires peuvent être présentées pour améliorer la compréhension d'un utilisateur du référentiel comptable applicable, ou pour fournir de plus amples explications sur un des éléments spécifiques des états financiers. De telles informations sont normalement présentées dans des états annexes ou des notes supplémentaires.

A46. L'opinion de l'auditeur couvre les informations supplémentaires qui ne peuvent pas être clairement différenciées de celles des états financiers en raison de leur nature et de la façon dont elles sont présentées. Par exemple, tel serait le cas lorsque les notes aux états financiers incluent une explication décrivant la façon dont les états financiers sont en conformité avec un autre référentiel comptable. L'opinion de l'auditeur couvrirait également

---

<sup>23</sup> Norme ISA 200, paragraphe A56.

<sup>24</sup> Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation », paragraphe 19.

des notes ou des informations supplémentaires qui sont liées aux états financiers par une référence croisée. [.\[Plus haut\]](#)

A47. Les informations supplémentaires qui sont couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être spécifiquement identifiées dans le paragraphe d'introduction du rapport d'audit lorsque la référence aux notes dans la description des états qui composent les états financiers identifiés dans le paragraphe d'introduction est suffisante. [.\[Plus haut\]](#)

A48. La loi ou la réglementation peut ne pas exiger que les informations supplémentaires soient auditées, et la direction peut décider de ne pas demander à l'auditeur de les inclure dans le champ de ses travaux d'audit des états financiers.

A49. Pour apprécier si les informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière telle que l'on pourrait comprendre qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur prend en compte leur place par rapport aux états financiers et à toute autre information supplémentaire auditée qui serait présentée, et si elles sont clairement identifiées comme « non auditées ».

A50. La direction pourrait modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées et pouvant conduire à comprendre qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :

- en éliminant toute référence croisée entre les états financiers et les états supplémentaires ou les notes non audités, de manière à ce que la distinction entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire ;
- en présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible en la circonstance, à un endroit où les notes non auditées sont toutes reléguées après les notes requises sur les états financiers et sont clairement intitulées « non auditées ». Les notes non auditées qui sont entremêlées à l'intérieur des notes auditées peuvent prêter à interprétation et être considérées comme auditées. [.\[Plus haut\]](#)

A51 Le fait que des informations supplémentaires soient identifiées comme non auditées n'enlève pas à l'auditeur l'obligation de procéder à leur lecture pour identifier les incohérences

significatives avec les états financiers audités. Les obligations de l'auditeur relatives aux informations supplémentaires sont les mêmes que celles décrites dans la Norme ISA 720<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités ».

**Annexe**(Voir Par. A14)**Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers**

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes Internationales d'Information Financière). [Plus haut]

**Exemple 1 :****Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :**

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**

- **Les états financiers sont établis par la direction de l'entité pour un usage général, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
  
- **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.**
  
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

### **Rapport sur les états financiers<sup>1</sup>**

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

#### *Responsabilité de la direction<sup>2</sup> relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière<sup>3</sup>, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

#### *Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers 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

<sup>1</sup> Le sous-titre « Rapport sur les états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

<sup>2</sup> Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

<sup>3</sup> Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ... »



l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent 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 fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère<sup>4</sup> des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité<sup>5</sup>. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers. [\[Plus haut\]](#)

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

### *Opinion*

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

### **Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires**

---

<sup>4</sup> Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 3, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ».

<sup>5</sup> Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 3, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[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 jeu complet d'états financiers exigé par la loi ou la réglementation.**
- **Les états financiers sont établis par la direction de l'entité pour un usage général, conformément au Référentiel Comptable (Loi XYZ) d'un pays (référentiel comptable comprenant des dispositions législatives ou réglementaires, destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs, mais ne reposant pas sur le principe de présentation sincère).**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. [\[Plus haut\]](#)

### *Responsabilité de la direction<sup>6</sup> relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement de ces états financiers conformément à la Loi XYZ du [pays], ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

### *Responsabilité de l'auditeur*

---

<sup>6</sup> Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers 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 les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. [\[Plus haut\]](#)

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité<sup>7</sup>. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. [\[Plus haut\]](#)

### *Opinion*

A notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du [pays].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

---

<sup>7</sup> Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

**Exemple 3 :**

**Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :**

- **Audit d'états financiers consolidés établis par la direction de la société mère, pour un usage général, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit du groupe reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers du groupe, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

### **Rapport sur les états financiers consolidés<sup>8</sup>**

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. [Plus haut]

### *Responsabilité de la direction<sup>9</sup> relative aux états financiers consolidés*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Le sous-titre « Rapport sur les états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » n'est pas utile.

<sup>9</sup> Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

<sup>10</sup> Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ... ».

ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés 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 ces états financiers consolidés 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 les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives. [Plus haut]

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère<sup>11</sup> des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité<sup>12</sup>. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés. [Plus haut]

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

---

<sup>11</sup> Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 10, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ».

<sup>12</sup> Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 10, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

*Opinion*

A notre avis, les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) leur performance financière et (*de*) leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière. .[Plus haut]

**Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires**

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]