

Prise de position définitive
Décembre 2016

ISA™

Norme internationale d'audit

**Norme ISA 700 (révisée), *Opinion
et rapport sur des états financiers***

Élaborée par :



International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Traduite par :





International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

**NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 700
(RÉVISÉE)
OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS**

(En vigueur pour les audits d’états financiers des périodes closes à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d’application de la présente norme ISA	1-4
Date d’entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7-9
Exigences	
Formation de l’opinion de l’auditeur sur les états financiers	10-15
Forme de l’opinion	16-19
Rapport de l’auditeur	20-52
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	53-54
Modalités d’application et autres commentaires explicatifs	
Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l’entité	A1-A3
Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables	A4
Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers	A5
Informations fournies concernant l’incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers	A6
Déterminer si les états financiers donnent une image fidèle	A7-A9
Description du référentiel d’information financière applicable	A10-A15
Forme de l’opinion	A16-A17
Rapport de l’auditeur	A18-A77
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	A78-A84
Annexe : Exemples de rapports de l’auditeur indépendant sur des états financiers	

La Norme internationale d'audit (ISA) 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de se former une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur délivré à l'issue d'un audit d'états financiers.
2. La norme ISA 701¹ traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur. Les normes ISA 705² (révisée) et ISA 706³ (révisée) traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée ou lorsqu'il ajoute un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. D'autres normes ISA contiennent également des obligations en matière de rapport qui s'appliquent à la délivrance d'un rapport de l'auditeur.
3. La présente norme ISA s'applique à l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général et elle est rédigée dans cette optique. La norme ISA 800 (révisée)⁴ traite des points particuliers à prendre en considération lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805 (révisée)⁵ traite des points particuliers à prendre en considération dans le contexte de l'audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. La présente norme ISA s'applique aussi aux audits visés par les normes ISA 800 (révisée) et ISA 805 (révisée).
4. Les exigences de la présente norme ISA visent à atteindre un juste équilibre entre la nécessité de maintenir l'uniformité et la comparabilité du rapport de l'auditeur à l'échelle mondiale et la nécessité de rehausser la valeur du rapport de l'auditeur en faisant en sorte que l'information qu'il contient soit plus pertinente pour les utilisateurs. La présente norme ISA préconise l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur tout en laissant la place à une certaine souplesse afin qu'il puisse être adapté en fonction des situations particulières de chaque pays. L'utilisation d'un tel libellé, lorsque l'audit a été effectué conformément aux normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Le libellé standard contribue également à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

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

¹ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

² Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

³ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁴ Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières.*

⁵ Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières.*

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de se former une opinion sur les états financiers à partir d'une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus;
 - b) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «états financiers à usage général», des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général;
 - b) «référentiel à usage général», un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

Le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :

- i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,
- ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.

Le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus⁶;

- c) «opinion non modifiée», l'opinion exprimée par l'auditeur lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable⁷.
8. Dans la présente norme ISA, le terme «états financiers» s'entend d'un «jeu complet d'états financiers à usage général»⁸. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, alinéa 13 a).

⁷ Les paragraphes 25 et 26 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

⁸ L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200 présente le contenu des états financiers.

9. Dans la présente norme ISA, le terme «Normes internationales d'information financière» s'entend des Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board, et le terme «Normes comptables internationales du secteur public» s'entend des «Normes comptables internationales du secteur public» (IPSAS) publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.

Exigences

Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers

10. L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable^{9,10}.
11. Pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. À cette fin, il doit tenir compte :
- a) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis¹¹;
 - b) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement¹²;
 - c) des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15.
12. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A1 à A3)
13. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :
- a) si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et suivies. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et se demander si elles ont été présentées d'une manière intelligible; (Réf. : par. A4);
 - b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
 - c) si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;
 - d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander :
 - si les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée,

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 11.

¹⁰ Les paragraphes 25 et 26 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

¹¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 26.

¹² Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11.

- si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués; (Réf. : par. A5)
 - e) si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Réf. : par. A6)
 - f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
14. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation exigée selon les paragraphes 12 et 13 comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit : (Réf. : par. A7 à A9)
- a) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu;
 - b) se demander si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.
15. L'auditeur doit évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A10 à A15)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
17. Si l'auditeur :
- a) ou bien conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives,
 - b) ou bien n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives,
- il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée).
18. Si des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable et la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée). (Réf. : par. A16)
19. Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment. (Réf. : par. A17)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite. (Réf. : par. A18 et A19)

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux 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. (Réf. : par. A20)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Réf. : par. A21)

Opinion de l'auditeur

23. L'opinion de l'auditeur doit figurer dans la première section du rapport de l'auditeur, laquelle doit être intitulée «Opinion».

24. La section «Opinion» du rapport de l'auditeur doit également :

- a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;
- b) indiquer que ces états financiers ont été audités;
- c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;
- d) mentionner les notes, notamment le résumé des principales méthodes comptables suivies;
- e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers. (Réf. : par. A22 et A23)

25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a de [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A24 à A31)

26. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers qui y sont joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A26 à A31)

27. Si le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board ou les IPSAS publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.

^a Note du traducteur — L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

Fondement de l'opinion

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section «Opinion» et intitulée «Fondement de l'opinion» qui : (Réf. : par. A32)
- a) indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit; (Réf. : par. A33)
 - b) renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des normes ISA;
 - c) comprend une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA); (Réf. : par. A34 à A39)
 - d) indique s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité de l'exploitation

29. S'il y a lieu, l'auditeur doit délivrer un rapport conforme à la norme ISA 570 (révisée)¹³.

Questions clés de l'audit

30. Dans le cas de l'audit du jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701.
31. Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire pour une autre raison, il doit le faire conformément à la norme ISA 701. (Réf. : par. A40 à A42)

Autres informations

32. S'il y a lieu, l'auditeur doit faire rapport conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹⁴.

Responsabilités à l'égard des états financiers

33. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilités de la direction à l'égard des états financiers». La désignation utilisée dans le rapport de l'auditeur doit être celle qui convient dans le contexte juridique du pays; il n'est pas obligatoire que l'intitulé fasse expressément mention de la «direction». Dans certains pays, il peut être approprié que la désignation fasse référence aux responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A44)
34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne : (Réf. : par. A45 à A48)
- a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la

¹³ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 21 à 23.

¹⁴ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;

- b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁵, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'application du principe de continuité d'exploitation est appropriée. (Réf. : par. A48)
35. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des «responsables de la gouvernance», lesquels peuvent être désignés d'une autre façon qui est appropriée dans le contexte juridique du pays. (Réf. : par. A49)
36. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la description des responsabilités à l'égard des états financiers donnée dans le rapport de l'auditeur doit faire mention de la préparation et de la présentation fidèle^b des états financiers.

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

37. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers».
38. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Réf. : par. A50)
- a) indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - i) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; et
 - ii) de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion. (Réf. : par. A51)
 - b) préciser que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister;
 - c) indiquer que les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et :
 - i) soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci¹⁶;
 - ii) soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) conformément au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A53)

¹⁵ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 2.

^b Note du traducteur — L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

¹⁶ Norme ISA 320, Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit, paragraphe 2.

39. Dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)
- a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit;
 - b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - i) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne,
 - ii) acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a la responsabilité supplémentaire d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité en conjonction avec l'audit des états financiers, l'auditeur ne doit pas indiquer que «la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité»,
 - iii) apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière,
 - iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation,
 - v) apprécier, dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et évaluer si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle;
 - c) lorsque la norme ISA 600¹⁷ s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en prenant soin d'indiquer que :

¹⁷ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

- i) les responsabilités de l'auditeur consistent à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités et activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe,
 - ii) l'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe,
 - iii) l'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.
40. Dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers» de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)
- a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et ses constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée au cours de son audit;
 - b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que les sauvegardes connexes, s'il y a lieu;
 - c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les questions clés de l'audit sont communiquées conformément à la norme ISA 701, indiquer que, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, il détermine quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Il décrit ces questions dans son rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. (Réf. : par. A53).

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

41. La description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers exigée par les paragraphes 39 et 40 doit : (Réf. : par. A54)
- a) se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur;
 - b) être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur; ou (Réf. : par. A55 à A57)
 - c) être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site Web d'une autorité compétente, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Réf. : par. A54, A56 et A57)
42. Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit s'assurer que cette description répond aux dispositions des paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA et ne leur soit pas contraire. (Réf. : par. A56)

Autres obligations en matière de rapport

43. Si, dans son rapport sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes ISA, ces autres obligations doivent être traitées dans une section distincte du rapport de l'auditeur qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu, à moins que ces autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que les obligations en matière de rapport énoncées dans les normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA. (Réf. : par. A58 à A60)
44. Si d'autres obligations en matière de rapport sont présentées dans la même section que les éléments connexes à inclure dans le rapport selon les normes ISA, l'auditeur doit clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des normes ISA. (Réf. : par. A60)
45. Si le rapport de l'auditeur comporte une section distincte dans laquelle sont traitées les autres obligations en matière de rapport, les éléments exigés par les paragraphes 21 à 40 de la présente norme ISA doivent figurer dans une section intitulée «Rapport sur l'audit des états financiers». La section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» doit suivre la section «Rapport sur l'audit des états financiers». (Réf. : par. A60)

Nom de l'associé responsable de la mission

46. Lorsqu'il porte sur les états financiers d'une entité cotée, le rapport de l'auditeur doit inclure le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport le nom de l'associé responsable de la mission, l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les responsables de la gouvernance de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque. (Réf. : par. A61 à A63)

Signature de l'auditeur

47. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Réf. : par. A64 et A65)

Adresse de l'auditeur

48. Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité.

Date du rapport de l'auditeur

49. Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments qui attestent : (Réf. : par. A66 à A69)
 - a) que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés;
 - b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

50. Si un texte légal ou réglementaire dans un pays donné oblige l'auditeur à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il inclut dans son rapport au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A70 et A71)
- a) titre;
 - b) destinataire approprié, selon les circonstances de la mission;
 - c) section «Opinion» contenant l'opinion exprimée sur les états financiers et une référence au référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers (y compris la mention du pays d'où émane le référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes comptables internationales pour le secteur public – voir le paragraphe 27);
 - d) identification des états financiers de l'entité qui ont été audités;
 - e) déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes eu égard à l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités déontologiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les autres règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA;
 - f) s'il y a lieu, section qui tient compte des obligations en matière de rapport du paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci;
 - g) s'il y a lieu, section «Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable]» qui tient compte des obligations en matière de rapport du paragraphe 23 de la norme ISA 570 (révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci;
 - h) s'il y a lieu, section comprenant les informations exigées par la norme ISA 701, ou d'autres informations sur l'audit qui sont prescrites par un texte légal ou réglementaire. Cette section doit tenir compte des obligations en matière de rapport de cette norme ISA¹⁸ et ne pas être incompatible avec celles-ci; (Réf. : par. A72 à A75)
 - i) s'il y a lieu, section traitant des obligations en matière de rapport du paragraphe 24 de la norme ISA 720 (révisée);
 - j) description des responsabilités de la direction en ce qui concerne la préparation des états financiers et identification des responsables de la surveillance du processus d'information financière. Cette description doit tenir compte des obligations en matière de rapport des paragraphes 33 à 36 et ne pas être incompatible avec celles-ci;
 - k) référence aux Normes internationales d'audit et aux textes légaux ou réglementaires et description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers. Cette description doit répondre aux obligations en matière de rapport des paragraphes 37 à 40 et ne pas être incompatible avec celles-ci; (Réf. : par. A50 à A53)
 - l) dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est

¹⁸ Norme ISA 701, paragraphes 11 à 16.

raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne;

- m) signature de l'auditeur;
- n) adresse de l'auditeur;
- o) date du rapport de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé à la fois conformément aux normes d'audit d'un pays donné et aux Normes internationales d'audit

51. Il peut arriver que l'auditeur soit tenu de réaliser un audit conformément aux normes d'audit d'un pays donné (ci-après appelées «normes nationales d'audit») et qu'il se conforme en outre aux normes ISA lors de la réalisation de l'audit. Si tel est le cas, l'auditeur peut, dans son rapport, faire référence aux Normes internationales d'audit en plus des normes nationales d'audit, mais seulement si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A76 et A77)
- a) il n'y a aucun conflit entre les exigences des normes nationales d'audit et celles des normes ISA qui amènerait l'auditeur i) à se former une opinion différente, ou ii) à ne pas inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points qui, compte tenu des circonstances particulières, est exigé par les normes ISA;
 - b) le rapport de l'auditeur inclut au minimum chacun des éléments énoncés aux alinéas 50 a) à o) lorsque l'auditeur suit la présentation ou le libellé prescrits par les normes nationales d'audit. Cependant, la référence aux textes légaux ou réglementaires mentionnée à l'alinéa 50 k) doit être interprétée comme une référence aux normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.
52. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes internationales d'audit, il doit indiquer le pays d'où émanent les normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. A78 à A84)

53. Si des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable sont présentées avec les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si, selon son jugement professionnel, les informations supplémentaires font quand même partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Lorsqu'elles font partie intégrante des états financiers, les informations supplémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.
54. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante des états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si ces informations supplémentaires sont présentées de manière à les différencier clairement et suffisamment des états financiers audités. Si ce n'est pas le cas, l'auditeur doit alors demander à la direction de modifier le mode de présentation de ces informations non auditées. En cas de refus, l'auditeur doit identifier les informations supplémentaires non auditées et expliquer dans son rapport que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (Réf. : par. 12)

- A1. La direction porte un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers.
- A2. La norme ISA 260 (révisée) traite des aspects qualitatifs des pratiques comptables¹⁹. Lorsqu'il prend en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, il se peut que l'auditeur découvre qu'il y a peut-être un parti pris dans les jugements de la direction. L'auditeur peut conclure que l'effet cumulatif d'un manque de neutralité, conjugué à l'incidence des anomalies non corrigées, fait que les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives. Parmi les indices suggérant un manque de neutralité susceptible d'affecter l'évaluation de l'auditeur lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives, il y a les suivants :
- la correction sélective des anomalies portées à l'attention de la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-corrrection dans les cas contraires);
 - un parti pris possible de la direction lors de la détermination des estimations comptables.
- A3. La norme ISA 540 traite du parti pris possible de la direction dans l'établissement des estimations comptables²⁰. L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. De tels indices peuvent toutefois avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables (Réf. : alinéa 13 a))

- A4. Pour évaluer si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et suivies, l'auditeur prend en compte certaines considérations, notamment les suivantes :
- la question de savoir si toutes les informations relatives aux principales méthodes comptables qui doivent être fournies conformément au référentiel d'information financière applicable l'ont bien été;
 - la question de savoir si les informations relatives aux principales méthodes comptables qui ont été fournies sont pertinentes et, par conséquent, reflètent la façon dont les critères de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du référentiel d'information financière applicable ont été appliqués aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers dans le contexte propre aux activités de l'entité et à son environnement;
 - la clarté avec laquelle les principales méthodes comptables ont été présentées.

¹⁹ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, Annexe 2.

²⁰ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe 21.

Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

A5. Pour évaluer l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers, l'auditeur se demande notamment :

- si les informations fournies dans les états financiers sont présentées avec clarté et concision;
- si les informations importantes (par exemple, les informations propres à l'entité dont on perçoit la valeur pour les utilisateurs) sont placées à un endroit bien en vue des états financiers, et si les informations fournies font l'objet de renvois appropriés de sorte que l'identification des informations nécessaires ne pose pas de difficultés importantes aux utilisateurs.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 e))

A6. Il est courant que des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général présentent des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Pour évaluer, au regard du référentiel d'information financière applicable, si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, l'auditeur prend en compte certaines considérations, notamment les suivantes :

- la mesure dans laquelle les données communiquées dans les états financiers sont pertinentes et propres à la situation de l'entité;
- la question de savoir si les informations fournies sont adéquates pour aider les utilisateurs à comprendre :
 - la nature et l'étendue des actifs et des passifs potentiels de l'entité découlant d'opérations ou d'événements qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation (ou aux critères de décomptabilisation) établis par le référentiel d'information financière applicable,
 - la nature et l'étendue des risques d'anomalies significatives découlant d'opérations ou d'événements,
 - les méthodes suivies et les jugements et hypothèses sur lesquels l'entité s'est basée, ainsi que les changements y ayant été apportés, qui ont une incidence sur les montants présentés ou mentionnés par ailleurs dans les états financiers, notamment les analyses de sensibilité pertinentes.

Déterminer si les états financiers donnent une image fidèle (Réf. : par. 14)

A7. Certains référentiels d'information financière reconnaissent explicitement ou implicitement le principe d'image fidèle²¹. Comme l'indique l'alinéa 7 b) de la présente norme ISA, un référentiel

²¹ Par exemple, les IFRS indiquent que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges.

d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle²² comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais reconnaît aussi explicitement ou implicitement qu'il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel²³.

- A8. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour évaluer si les états financiers donnent une image fidèle, tant sur le plan de la présentation que sur celui des informations fournies. Cette évaluation prend en compte certains éléments tels que les faits et circonstances propres à l'entité, ainsi que les changements qui les ont touchés, et se fonde sur la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité ainsi que sur les éléments probants obtenus au cours de l'audit. L'évaluation tient également compte, par exemple, des informations à fournir pour donner une image fidèle en fonction d'éléments qui peuvent être significatifs (en général, les anomalies sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci), comme l'incidence de l'évolution des obligations d'information financière ou du contexte économique.
- A9. Pour évaluer si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur peut notamment s'entretenir avec la direction et les responsables de la gouvernance afin de connaître leur point de vue sur les raisons ayant motivé le choix d'une présentation donnée et s'enquérir des autres modes de présentation envisagés. Les entretiens peuvent porter par exemple :
- sur la mesure dans laquelle les montants présentés dans les états financiers sont regroupés ou ventilés, et sur la question de savoir si la présentation des montants ou des informations à fournir obscurcit des informations utiles et entraîne la présentation d'informations trompeuses;
 - sur la conformité aux pratiques appropriées du secteur, et sur la question de savoir si des dérogations à ces pratiques sont pertinentes, et donc justifiées, compte tenu de la situation de l'entité.

Description du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 15)

- A10. Comme l'explique la norme ISA 200, la préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, requiert que soit fournie dans les états financiers une description adéquate du référentiel d'information financière applicable²⁴. Cette description indique aux utilisateurs des états financiers le référentiel sur la base duquel ces états ont été préparés.
- A11. Une description indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que si les états financiers en respectent toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par les états financiers.
- A12. Une description du référentiel d'information financière applicable dont le libellé comporte des éléments imprécis ou restrictifs (par exemple, «les états financiers sont pour l'essentiel conformes

²² Norme ISA 200, alinéa 13 a).

²³ Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale (IAS 1) *Présentation des états financiers*, paragraphe 17(c)).

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes A4 et A5.

aux Normes internationales d'information financière») ne constitue pas une description adéquate de ce référentiel, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel d'information financière

- A13. Il peut arriver que les états financiers comportent une déclaration indiquant qu'ils ont été préparés conformément à deux référentiels d'information financière (par exemple, le référentiel national et les Normes internationales d'information financière). Ce peut être le cas lorsque la direction est tenue, ou a décidé, de préparer les états financiers selon les deux référentiels, auquel cas l'un et l'autre sont des référentiels d'information financière applicables. Une telle déclaration n'est appropriée que si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels. Pour qu'ils soient considérés comme conformes aux deux référentiels, les états financiers doivent être conformes à l'un et l'autre simultanément sans qu'il soit nécessaire de procéder à un rapprochement. En pratique, la conformité simultanée est peu probable à moins qu'un pays n'ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière) comme son propre référentiel national ou qu'il n'ait éliminé tous les obstacles empêchant de s'y conformer.
- A14. Les états financiers qui sont préparés conformément à un référentiel d'information financière et qui contiennent une note ou un état supplémentaire faisant le rapprochement des informations présentées avec celles qui auraient été présentées selon un autre référentiel ne sont pas des états financiers préparés conformément à cet autre référentiel. La raison en est que les états financiers ne contiennent pas toutes les informations telles qu'elles sont exigées par cet autre référentiel.
- A15. Les états financiers peuvent toutefois avoir été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable et, de plus, expliquer dans les notes annexes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel (par exemple, des états financiers préparés conformément au référentiel national qui indiquent par ailleurs la mesure dans laquelle ils sont conformes aux Normes internationales d'information financière). Comme il est indiqué au paragraphe 54, ces explications peuvent constituer des informations financières supplémentaires et sont couvertes par l'opinion de l'auditeur si elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers.

Forme de l'opinion

- A16. Il peut arriver que les états financiers, bien que préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, ne donnent pas une image fidèle. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité de fournir dans les états financiers des informations supplémentaires qui vont au-delà de celles qu'exige le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, de déroger à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. (Réf. : par. 18)
- A17. Extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210, il a déterminé que ce référentiel est acceptable²⁵. (Réf. : par. 19)

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

- A18. Un rapport écrit peut être délivré sur support papier ou sur support électronique.

²⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

- A19. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés aux paragraphes 21 à 49. La présente norme ISA ne contient pas d'exigences concernant l'ordre de présentation des éléments du rapport de l'auditeur, sauf pour les sections «Opinion» et «Fondement de l'opinion». Elle exige toutefois l'utilisation d'intitulés précis qui visent à rendre les rapports de l'auditeur délivrés dans le cadre d'audits réalisés conformément aux normes ISA plus faciles à reconnaître, surtout dans les cas où l'ordre des éléments du rapport de l'auditeur n'est pas le même que celui proposé dans l'exemple de rapport de l'auditeur fourni en annexe de la présente norme ISA.

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

Titre (Réf. : par. 21)

- A20. Un titre de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple, «Rapport de l'auditeur indépendant» permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : par. 22)

- A21. Les textes légaux ou réglementaires, ou les termes et conditions de la mission, peuvent spécifier le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Il s'agit normalement du groupe à l'intention duquel le rapport est délivré, souvent les actionnaires ou les responsables de la gouvernance de l'entité dont les états financiers sont audités.

Opinion de l'auditeur (Réf. : par. 24 à 26)

Renvoi aux états financiers qui ont été audités

- A22. Le rapport de l'auditeur indique par exemple que l'auditeur a effectué l'audit des états financiers de l'entité, qui comprennent [indiquer l'intitulé de chaque état financier compris dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel d'information financière applicable, et préciser la date ou la période couverte par chaque état financier], ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.
- A23. Lorsque l'auditeur sait 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 adoptée le permet, d'indiquer le numéro des pages du document sur lesquelles les états financiers audités sont présentés. Cette façon de faire aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

«Donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^c»

- A24. Les expressions «present fairly, in all material respects» et «give a true and fair view» sont considérées comme étant équivalentes. Que l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» ou qu'un libellé différent soit à utiliser dans un pays donné dépend des textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit des états financiers dans le pays, ou des pratiques qui y sont généralement admises. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un libellé différent, cela ne modifie en rien l'exigence du paragraphe 14 de la présente

^c Note du traducteur — L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

norme ISA, qui impose à l'auditeur d'évaluer si les états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle.

- A25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée, il n'est pas approprié d'utiliser des expressions comme «selon l'explication qui précède» ou «sous réserve de» au sujet de l'opinion, car elles laissent à entendre que l'opinion est conditionnelle, atténuée ou modifiée.

Description des états financiers et des questions qui y sont présentées

- A26. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers peuvent comprendre l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, et les notes, qui comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, il se peut que d'autres informations soient considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.
- A27. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^d des questions que les états financiers sont censés présenter, c'est-à-dire, dans le cas d'états financiers établis selon les Normes internationales d'information financière (IFRS), *la situation financière de l'entité à la date de clôture de la période, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date*. Par conséquent, lorsque les IFRS constituent le référentiel d'information financière applicable, les [...] que l'on trouve au paragraphe 25 et ailleurs dans la présente norme ISA doivent être remplacés par le libellé fourni en italique dans la phrase précédente; lorsqu'il s'agit d'un autre référentiel d'information financière applicable, ils doivent être remplacés par un libellé qui décrit les questions que les états financiers sont censés présenter.

Description du référentiel d'information financière applicable et de son incidence possible sur l'opinion de l'auditeur

- A28. La mention du référentiel d'information financière applicable, dans l'opinion exprimée par l'auditeur, vise à informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel ce dernier a exprimé son opinion; elle n'a pas pour but de limiter l'évaluation exigée au paragraphe 14. L'auditeur identifie le référentiel d'information financière applicable en utilisant un libellé du type de ceux-ci :
- «... conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)»;
- «... conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X ».
- A29. Lorsque le référentiel d'information financière applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des exigences légales ou réglementaires, il est identifié au moyen d'un libellé tel que celui-ci : «... conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) et aux exigences de la Loi sur les sociétés par actions du pays X». La norme ISA 210 traite

^d Note du traducteur — L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

des situations où il y a des divergences entre les normes d'information financière et les exigences des textes légaux ou réglementaires²⁶.

- A30. Comme il est mentionné au paragraphe A13, il peut arriver que les états financiers aient été préparés conformément à deux référentiels d'information financière, qui constituent donc l'un et l'autre des référentiels d'information financière applicables. En conséquence, l'auditeur considère chaque référentiel séparément lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, et l'opinion qu'il exprime en application des paragraphes 25 à 27 fait référence aux deux référentiels de la façon suivante :
- a) si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels pris individuellement, l'auditeur exprime deux opinions : une selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'un des référentiels d'information financière applicables (par exemple, le référentiel national), et une autre selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS)). Ces opinions peuvent être présentées séparément ou dans une seule et même phrase (par exemple, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...], conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X et aux Normes internationales d'information financière (IFRS));
 - b) si les états financiers sont conformes à un seul des deux référentiels, l'auditeur peut exprimer une opinion non modifiée indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel (par exemple, le référentiel national), mais il exprime une opinion modifiée en ce qui a trait à l'autre référentiel (par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS)), conformément à la norme ISA 705 (révisée).
- A31. Comme il est indiqué au paragraphe A15, les états financiers peuvent comporter une déclaration de conformité au référentiel d'information financière applicable et, en plus, expliquer dans les notes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel d'information financière. Ces informations supplémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur lorsqu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers (voir les paragraphes 53 et 54 et les modalités d'application connexes dans les paragraphes A78 à A84). Par conséquent,
- a) si les explications fournies au sujet de la conformité à l'autre référentiel sont trompeuses, l'auditeur exprime une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée);
 - b) si les explications fournies ne sont pas trompeuses, mais que l'auditeur juge qu'elles revêtent une importance telle qu'elles sont essentielles pour permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers, l'auditeur ajoute un paragraphe d'observations en conformité avec la norme ISA 706 (révisée), pour attirer l'attention sur ces explications.

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 28)

- A32. La section «Fondement de l'opinion» fournit des renseignements contextuels importants sur l'opinion de l'auditeur. Par conséquent, la présente norme ISA exige que cette section soit placée immédiatement après la section «Opinion de l'auditeur» dans le rapport de l'auditeur.
- A33. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.

²⁶ Norme ISA 210, paragraphe 18.

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : alinéa 28 c))

- A34. Le fait d'indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes permet d'accroître la transparence à l'égard des règles qui s'appliquent à la mission d'audit en particulier. Dans la norme ISA 200, il est expliqué que les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement les parties A et B du Code de l'IESBA relatives à l'audit d'états financiers, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays²⁷. Le Code de l'IESBA peut être mentionné dans la déclaration lorsque les règles qu'il contient font partie des règles de déontologie pertinentes. S'il n'y a pas d'autres règles de déontologie pertinentes que celles contenues dans le Code de l'IESBA, alors il n'est pas nécessaire d'indiquer le pays d'où émanent les règles.
- A35. Dans certains pays, les règles de déontologie pertinentes peuvent provenir de différentes sources, telles que des codes de déontologie et d'autres règles ou exigences énoncées dans les textes légaux ou réglementaires. Lorsque les règles d'indépendance et autres règles de déontologie pertinentes proviennent d'un petit nombre de sources, l'auditeur peut choisir de nommer ces sources (il peut, par exemple, donner le titre du code, de la règle ou du règlement applicable dans le pays), ou employer un terme qui est bien compris de tous et qui résume adéquatement ces sources (par exemple, les exigences en matière d'indépendance pour l'audit des entités fermées au pays X).
- A36. Les textes légaux ou réglementaires, les normes d'audit nationales ou les termes et conditions de la mission d'audit peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport des informations plus précises sur les sources des règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, qui s'appliquent à l'audit des états financiers.
- A37. Dans les cas où il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes concernant l'audit des états financiers, il importe que l'auditeur trouve un équilibre entre la transparence et le risque d'obscurcir d'autres informations utiles fournies dans son rapport lorsqu'il détermine la quantité d'information qu'il convient d'inclure dans son rapport.

Considérations propres à l'audit de groupe

- A38. Dans le cas d'un audit de groupe, lorsqu'il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où émanent les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composantes sont également soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe²⁸.
- A39. Les normes ISA n'établissent pas de règles d'indépendance ou de déontologie particulières pour les auditeurs, ou les auditeurs de composantes, et ne viennent donc pas étoffer ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles de déontologie auxquelles est soumise l'équipe affectée à l'audit de groupe. Les normes ISA n'exigent pas non plus que l'auditeur d'une composante soit dans tous les cas soumis aux mêmes règles spécifiques d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit de groupe. Dans le contexte d'un audit de groupe, les règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, peuvent donc être complexes. La norme ISA 600²⁹ fournit des indications aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit de

²⁷ Norme ISA 200, paragraphe A16.

²⁸ Norme ISA 600, paragraphe A37.

²⁹ Norme ISA 600, paragraphes 19 et 20.

groupe, notamment dans les situations où l'auditeur de la composante ne satisfait pas aux règles d'indépendance qui s'appliquent à l'audit de groupe.

Questions clés de l'audit (Réf. : par. 31)

- A40. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires exigent la communication des questions clés de l'audit dans le cas des audits d'entités autres que des entités cotées, notamment des entités qui sont considérées, dans ces textes légaux et réglementaires, comme des entités d'intérêt public.
- A41. L'auditeur peut également choisir de communiquer les questions clés de l'audit pour d'autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir, par exemple, d'institutions financières (comme des banques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance.
- A42. La norme ISA 210 exige que l'auditeur convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction et les responsables de la gouvernance, selon le cas, et explique que les rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance dans le consentement donné aux termes et conditions de la mission d'audit de l'entité dépendent de la structure de gouvernance de l'entité et des textes légaux ou réglementaires pertinents³⁰. La norme ISA 210 exige également que la lettre de mission, ou un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, précise la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur³¹. En outre, la norme ISA 210³² explique que, lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes et conditions de la mission d'audit et, dans certains pays, il peut lui falloir en faire mention pour conserver cette faculté.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A43. Il n'y a pas beaucoup d'entités cotées dans le secteur public. Cela dit, les entités du secteur public peuvent être importantes en raison de leur taille, de leur complexité, ou des éléments d'intérêt public qu'elles comportent. En pareils cas, l'auditeur d'une entité du secteur public peut être tenu par les textes légaux et réglementaires, ou peut choisir pour une autre raison, de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport.

Responsabilités à l'égard des états financiers (Réf. : par. 33 et 34)

- A44. La norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, qui sous-tend la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA³³. La direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, assument la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. La direction assume également la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car cela aide à expliquer aux

³⁰ Norme ISA 210, paragraphes 9 et A22.

³¹ Norme ISA 210, paragraphes 10.

³² Norme ISA 210, paragraphe A25.

³³ Norme ISA 200, alinéa 13 j).

utilisateurs le postulat de départ pour la réalisation d'un audit. La norme ISA 260 (révisée) utilise l'expression «responsables de la gouvernance» pour décrire les personnes physiques ou morales ayant la responsabilité de superviser l'entité, et fournit des explications sur les différentes structures de gouvernance d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre.

- A45. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description des responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance visée aux paragraphes 34 et 35 pour faire état de responsabilités additionnelles qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.
- A46. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il convienne avec la direction des responsabilités qui incombent à celle-ci et qu'il les consigne dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée³⁴. La norme ISA 210 offre une certaine latitude à cet égard en expliquant que, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prescrit des responsabilités en matière d'information financière à l'intention de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, l'auditeur peut déterminer que le texte légal ou réglementaire définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles énoncées dans la norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire dans la lettre de mission ou l'autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. Ce libellé peut alors être également utilisé dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités comme l'exige l'alinéa 34 a) de la présente norme ISA. Dans les autres circonstances, y compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire repris dans la lettre de mission, le libellé de l'alinéa 34 a) de la présente norme ISA est utilisé. En plus d'inclure dans son rapport la description des responsabilités de la direction qui est exigée par le paragraphe 34, l'auditeur peut renvoyer à une description plus détaillée de ces responsabilités (par exemple, dans le rapport annuel de l'entité ou sur le site Web d'une autorité compétente).
- A47. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents comptables ou du système comptable. Comme les documents et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la norme ISA 315 (révisée)³⁵), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la norme ISA 210 et le paragraphe 34.
- A48. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de l'application des exigences énoncées à l'alinéa 34 b) dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'annexe de la présente norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

³⁴ Norme ISA 210, sous-alinéas 6 b)i) et ii).

³⁵ Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, alinéa 4 c).

Surveillance du processus d'information financière (Réf. : par. 35)

A49. Lorsqu'une partie, mais non la totalité, des personnes prenant part à la surveillance du processus d'information financière participent également à la préparation des états financiers, il peut être nécessaire de modifier la description exigée par le paragraphe 34 de la présente norme ISA afin de refléter adéquatement les circonstances propres à l'entité. Lorsque les mêmes personnes sont à la fois responsables de la surveillance du processus d'information financière et responsables de la préparation des états financiers, il n'est pas nécessaire de mentionner les responsabilités de surveillance.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers (Réf. : par. 37 à 40)

A50. La description des responsabilités de l'auditeur qui est exigée par les paragraphes 37 à 40 de la présente norme ISA peut être adaptée pour mieux refléter la nature précise de l'entité, par exemple, lorsque le rapport de l'auditeur porte sur des états financiers consolidés. L'exemple 2 fourni en annexe de la présente norme ISA illustre la façon dont cette description peut être adaptée.

Objectifs de l'auditeur (Réf. : alinéa 38 a))

A51. Le rapport de l'auditeur explique que les objectifs de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant son opinion. Ces objectifs sont différents de la responsabilité de la direction, qui consiste à préparer les états financiers.

Description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative) (Réf. : alinéa 38 c))

A52. L'annexe de la présente norme ISA donne des exemples de l'application de l'exigence énoncée à l'alinéa 38 c), qui consiste à fournir une description de la notion de caractère significatif (ou d'importance relative), dans les cas où les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel applicable est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les déclarations fournies en exemple à l'annexe de la présente norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel d'information financière applicable dans les circonstances.

Responsabilités de l'auditeur découlant de la norme ISA 701 (Réf. : alinéa 40 c))

A53. L'auditeur peut également juger utile d'étoffer la description des responsabilités qui lui incombent en y ajoutant des informations qui ne sont pas exigées à l'alinéa 40 c). Par exemple, il peut mentionner l'exigence énoncée au paragraphe 9 de la norme ISA 701, qui l'oblige à déterminer les questions ayant exigé une attention importante de sa part dans la réalisation de l'audit, en tenant compte : des éléments qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (révisée); des jugements importants qu'il a portés en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû poser des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure; des incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée.

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers (Réf. : paragraphe 41 et alinéa 50 j))

A54. La présentation des informations exigées par les paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA dans une annexe au rapport de l'auditeur ou, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, le renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant de telles informations peuvent être des moyens utiles de rationaliser le contenu du rapport de l'auditeur. Cependant, du fait que la description des responsabilités de l'auditeur contient des informations nécessaires à l'établissement d'attentes éclairées chez les utilisateurs à l'égard d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il faut indiquer dans le rapport de l'auditeur l'endroit où l'on peut consulter ces informations.

Emplacement d'une annexe (Réf. : alinéas 41 b) et 50 j))

A55. Le paragraphe 41 permet à l'auditeur de présenter les énoncés qui sont exigés par les paragraphes 39 et 40 et qui décrivent les responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers dans une annexe au rapport de l'auditeur, pour autant que l'emplacement où se trouve l'annexe soit indiqué comme il se doit dans le corps du rapport de l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à une annexe dans le rapport de l'auditeur :

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

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

Nos responsabilités à l'égard de l'audit des états financiers sont décrites de façon plus détaillée dans l'annexe X du présent rapport de l'auditeur. Cette description, qui se trouve à [indiquer le numéro de page ou d'autres indications précises sur l'endroit où se trouve la description], fait partie intégrante de notre rapport.

Renvoi au site Web d'une autorité compétente (Réf. : alinéa 41 c) et par. 42)

A56. Le paragraphe 41 explique que l'auditeur peut renvoyer à une description des responsabilités de l'auditeur présentée sur le site Web d'une autorité compétente seulement si les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. Les informations qui figurent sur le site Web et qui sont intégrées au rapport de l'auditeur au moyen d'une indication précise de l'endroit où elles se trouvent peuvent décrire les travaux de l'auditeur ou, de manière plus large, le processus d'audit conformément aux normes ISA, mais elles ne peuvent être contraires à la description exigée par les paragraphes 39 et 40 de la présente norme ISA. Cela signifie que la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site Web peut être plus détaillée ou traiter d'autres questions relatives à l'audit des états financiers, pourvu qu'elle ne soit pas contraire aux dispositions des paragraphes 39 et 40.

A57. Une autorité compétente peut être un organisme national de normalisation en audit, une autorité de réglementation, ou un organisme de surveillance de l'audit. De tels organismes sont bien placés

pour veiller à ce que les informations standardisées soient exactes, complètes et disponibles de manière continue. Il ne serait pas judicieux que le site Web auquel renvoie le rapport de l'auditeur soit géré par l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à un site Web dans le rapport de l'auditeur :

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

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

Une description plus détaillée de nos responsabilités à l'égard de l'audit des états financiers figure sur le site Web de [Organisme], à : [adresse du site Web]. Cette description fait partie de notre rapport.

Autres obligations en matière de rapport (Réf. : par. 43 à 45)

- A58. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles lui imposant de faire rapport sur d'autres questions, qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent en vertu des normes ISA. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'audit des états financiers. Il peut aussi lui être demandé de mettre en œuvre de certaines procédures additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers tels que le caractère adéquat des documents comptables, du contrôle interne à l'égard de l'information financière ou d'autres informations. Les normes d'audit d'un pays donné fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur de satisfaire à des obligations additionnelles en matière de rapport dans le pays.
- A59. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent exiger de l'auditeur qu'il satisfasse à ces autres obligations en matière de rapport dans son rapport sur les états financiers, ou le lui permettre. Dans d'autres cas, l'auditeur peut être tenu de le faire dans un rapport distinct, ou il peut lui être permis de le faire.
- A60. Les paragraphes 43 à 45 de la présente norme ISA permettent la présentation combinée des autres obligations en matière de rapport et des responsabilités qui incombent à l'auditeur selon les normes ISA, à condition qu'elles couvrent les mêmes points et que le libellé employé dans le rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA. Pour établir cette différenciation, l'auditeur pourrait devoir indiquer la source des autres obligations en matière de rapport et préciser que ces obligations s'ajoutent à celles prévues dans les normes ISA. Dans tous les autres cas, les autres obligations en matière de rapport doivent être traitées dans une section distincte intitulée «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou portant un autre titre approprié à son contenu. Le paragraphe 45 exige alors de l'auditeur qu'il traite des obligations en matière de rapport qui lui incombent selon les normes ISA dans une section intitulée «Rapport sur l'audit des états financiers».

Nom de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 46)

- A61. La norme ISQC 1³⁶ exige que le cabinet établisse des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables. Nonobstant ces exigences de la norme ISQC 1, le fait de nommer l'associé responsable de la mission dans le rapport de l'auditeur vise à accroître la transparence pour les utilisateurs du rapport de l'auditeur sur les états financiers à usage général d'une entité cotée.
- A62. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit exigent que le nom de l'associé responsable de la mission figure dans le rapport de l'auditeur dans le cas d'un audit ne portant pas sur les états financiers d'une entité cotée. Il se peut également que l'auditeur, par obligation imposée par les textes légaux ou réglementaires ou par les normes nationales d'audit, ou encore de son plein gré, fournisse dans son rapport non seulement le nom de l'associé responsable de la mission, mais aussi d'autres informations permettant de mieux l'identifier, par exemple le numéro du permis d'exercice professionnel qui s'applique à son lieu de pratique.
- A63. Dans de rares circonstances, l'auditeur peut prendre connaissance d'informations ou vivre certaines expériences indiquant la probabilité que la publication du nom de l'associé responsable de la mission pose un risque pour la sécurité d'une personne, qu'il s'agisse de l'associé responsable de la mission, d'un autre membre de l'équipe de mission ou d'une autre personne étroitement liée, et expose cette personne à des préjudices corporels. Un tel risque pour la sécurité ne comprend pas, par exemple, les risques de sanctions de nature légale, réglementaire ou professionnelle. Des entretiens avec les responsables de la gouvernance au sujet des circonstances susceptibles d'exposer une personne à des préjudices corporels peuvent fournir des informations supplémentaires sur la probabilité ou la gravité d'un risque important pour la sécurité de cette personne. Les textes légaux ou réglementaires ou les normes nationales d'audit peuvent prévoir d'autres exigences qui sont pertinentes pour déterminer s'il convient d'omettre la mention du nom de l'associé responsable de la mission.

Signature de l'auditeur (Réf. : par. 47)

- A64. La signature de l'auditeur est donnée soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu d'indiquer dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, est autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.
- A65. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent permettre l'utilisation des signatures électroniques dans le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 49)

- A66. La date du rapport de l'auditeur informe les utilisateurs que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui. La responsabilité

³⁶ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 32.

de l'auditeur à l'égard des événements et des opérations après la date de son rapport est traitée dans la norme ISA 560³⁷.

- A67. Dès lors que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers et que la responsabilité de ceux-ci incombe à la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis avant d'avoir obtenu des éléments probants qui attestent que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.
- A68. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (par exemple, les administrateurs) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés, et définissent le processus d'approbation requis. Lorsque tel est le cas, l'auditeur réunit les éléments probants confirmant cette approbation avant de dater son rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, cependant, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Lorsque tel est le cas, les procédures suivies par l'entité pour la préparation et la finalisation de ses états financiers en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance sont prises en compte afin d'identifier les personnes ou l'organe qui sont autorisés à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés. Dans certains pays, il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires précisent à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.
- A69. Certains pays exigent que les états financiers obtiennent l'approbation définitive des actionnaires avant de pouvoir être publiés officiellement, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états et l'ensemble des informations compris dans le jeu d'états financiers ont été préparés, et déclarent qu'elles en assument la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 50)

- A70. La norme ISA 200 explique qu'il peut être exigé de l'auditeur qu'il se conforme, outre aux normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires³⁸. Lorsque les différences entre les exigences légales ou réglementaires et les normes ISA ne concernent que la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur, les alinéas 50 a) à o) énoncent les éléments que doit inclure au minimum ce rapport pour permettre la référence aux Normes internationales d'audit. En pareils cas, il n'est pas nécessaire d'appliquer les exigences des paragraphes 21 à 49 qui ne sont pas mentionnées aux alinéas 50 a) à o), notamment l'exigence concernant l'ordre de présentation des sections «Opinion» et «Fondement de l'opinion».
- A71. Lorsque les exigences particulières d'un pays donné n'entrent pas en conflit avec les normes ISA, la présentation et le libellé exigés par les paragraphes 21 à 49 de la présente norme ISA aident les utilisateurs du rapport de l'auditeur à reconnaître plus facilement qu'il porte sur un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit.

³⁷ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphes 10 à 17.

³⁸ Norme ISA 200, paragraphe A57.

Informations exigées par la norme ISA 701 (Réf. : alinéa 50 h))

A72. Les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse des informations supplémentaires sur l'audit réalisé, qui peuvent comprendre des informations conformes aux objectifs de la norme ISA 701, ou prescrire la nature et l'étendue des communications sur ces questions.

A73. Les normes ISA n'ont pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le rapport de l'auditeur ne peut renvoyer aux normes ISA que lorsque, lors de l'application des textes légaux ou réglementaires, la section exigée par l'alinéa 50 h) de la présente norme ISA n'est pas incompatible avec les obligations en matière de rapport de la norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport la manière dont il présente les questions clés de l'audit dont la communication est exigée par la norme ISA 701, par exemple :

- en modifiant le titre «Questions clés de l'audit», lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un titre précis;
- en expliquant la raison pour laquelle les informations exigées par les textes légaux ou réglementaires sont fournies dans le rapport de l'auditeur, par exemple en renvoyant aux textes légaux ou réglementaires applicables et en expliquant la mesure dans laquelle ces informations ont un lien avec les questions clés de l'audit;
- lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent la nature et l'étendue de la description, en ajoutant des informations supplémentaires aux informations exigées afin de présenter une description globale de chaque question clé de l'audit qui soit conforme aux exigences du paragraphe 13 de la norme ISA 701.

A74. La norme ISA 210 traite des cas dans lesquels les textes légaux ou réglementaires du pays en question prescrivent une présentation ou un libellé du rapport de l'auditeur dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA, en particulier pour ce qui est de l'opinion de l'auditeur. La norme ISA 210 exige que l'auditeur évalue alors :

- a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative;
- b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur.

Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, la norme ISA 210 exige qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, selon la norme ISA 210, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne mentionne pas dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit³⁹.

Considérations propres aux entités du secteur public

A75. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent avoir également la capacité en vertu de textes légaux ou réglementaires de faire rapport publiquement sur certaines questions, soit dans le rapport de l'auditeur, soit dans un rapport complémentaire, qui peut comprendre des informations

³⁹ Norme ISA 210, paragraphe 21.

compatibles avec les objectifs de la norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport la manière dont il communique les questions clés de l'audit exigées par la norme ISA 701 ou ajouter dans son rapport un renvoi au rapport complémentaire.

Rapport de l'auditeur pour l'audit réalisé à la fois conformément aux normes d'audit d'un pays donné et aux Normes internationales d'audit (Réf. : par. 51)

- A76. L'auditeur peut indiquer dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit lorsque, en plus de s'être conformé aux normes nationales d'audit pertinentes, il s'est conformé à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit⁴⁰.
- A77. Une référence simultanée aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il y a un conflit entre les exigences des normes ISA et celles des normes nationales d'audit qui amènerait l'auditeur à se former une opinion différente ou à ne pas inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points qui, compte tenu des circonstances particulières, serait exigé par les normes ISA. En cas de conflit, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit (soit les Normes internationales d'audit, soit les normes nationales d'audit) selon lesquelles l'auditeur a établi son rapport.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. 53 et 54)

- A78. Dans certaines circonstances, l'entité peut être tenue par des textes légaux ou réglementaires ou par des normes, ou peut choisir de plein gré, de présenter avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, elle peut présenter des informations supplémentaires pour permettre aux utilisateurs de mieux comprendre le référentiel d'information financière applicable ou pour fournir plus d'explications sur des postes particuliers des états financiers. De telles informations sont normalement fournies dans des tableaux complémentaires ou sous forme de notes additionnelles.
- A79. Le paragraphe 53 de la présente norme ISA explique que les informations supplémentaires qui font partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Cette détermination relève du jugement professionnel. En voici des exemples :
- lorsque les notes annexes fournissent des explications ou un rapprochement sur la mesure dans laquelle les états financiers sont conformes à un autre référentiel d'information financière, l'auditeur peut juger qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement distinguées des états financiers. L'opinion de l'auditeur couvre aussi les notes ou les tableaux complémentaires auxquels renvoient les états financiers;
 - lorsqu'un compte de résultat supplémentaire présentant des postes précis de dépenses est inclus dans une annexe aux états financiers, l'auditeur peut juger qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui peuvent être clairement distinguées des états financiers.
- A80. Les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées expressément dans le rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers dans le rapport de l'auditeur suffit à les identifier.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A58.

- A81. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires n'exigent pas que les informations supplémentaires soient auditées, et que la direction décide de demander à l'auditeur de ne pas les inclure dans l'étendue de son audit des états financiers.
- A82. Lorsqu'il évalue si des informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à croire qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur considère par exemple où ces informations sont présentées en relation avec les états financiers et d'autres informations supplémentaires auditées, et si elles sont clairement identifiées comme «non auditées».
- A83. La direction peut modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptibles de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :
- en enlevant toute référence aux tableaux complémentaires ou aux notes non audités contenue dans les états financiers, de manière que la démarcation 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 dans les circonstances, au minimum en présentant les notes non auditées à la fin des notes annexes requises et en les identifiant clairement comme non auditées. Lorsque des notes non auditées sont mêlées avec des notes auditées, l'utilisateur peut croire à tort qu'elles ont été auditées.
- A84. Le fait que des informations supplémentaires ne sont pas auditées ne dégage pas l'auditeur des responsabilités décrites dans la norme ISA 720 (révisée).

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle (lorsqu'il est fait renvoi au contenu du site Web d'une autorité compétente)
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité.

Exemple 1 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s’applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes internationales d’information financière (IFRS) (il s’agit d’un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d’audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l’égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit sont celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le code de l’IESBA) et celles qui encadrent l’audit dans le pays en question; l’auditeur fait référence aux unes et aux autres.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l’auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu’il n’existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l’audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l’audit des états financiers, l’auditeur a d’autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹

Opinion

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

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément au *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) ainsi qu'aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles et le code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

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

Autres informations [ou autre titre approprié, comme «Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états»]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

¹ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers²

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS³, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

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

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

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

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

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé

² Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes «direction» et «responsables de la gouvernance» pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

³ Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation, in all material respects» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société⁴;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

⁴ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations en matière de rapport») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.]

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

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 2 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers consolidés d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers consolidés d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle. Il s’agit d’un audit de groupe d’une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 s’applique).
- Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes internationales d’information financière (IFRS) (il s’agit d’un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d’audit de groupe reflètent la description de la responsabilité de la direction à l’égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit sont celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le code de l’IESBA).
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l’auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu’il n’existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l’audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- Outre celles qui se rattachent à l’audit des états financiers consolidés, l’auditeur a d’autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵

Opinion

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

À notre avis, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés» du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément au *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

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

⁵ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés⁶

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers consolidés conformément aux IFRS⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers consolidés, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions se rapportant à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider le groupe ou de cesser son activité ou si aucune solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière du groupe.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

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

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

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

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou

⁶ Le cas échéant, utiliser un autre terme approprié dans le contexte juridique du pays.

⁷ Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;

- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du groupe⁸;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener le groupe à cesser son exploitation;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers consolidés, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers consolidés représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle;
- nous obtenons des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière des entités et activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe, et assumons l'entière responsabilité de notre opinion d'audit.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent

⁸ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers consolidés.

raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les « autres obligations en matière de rapport ») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés ». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés », sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.]

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

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 3 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s’applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes internationales d’information financière (IFRS) (il s’agit d’un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d’audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l’égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l’auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu’il n’existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- L’auditeur n’est pas tenu de communiquer des questions clés de l’audit conformément à la norme ISA 701, et n’a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n’est imposée à l’auditeur par la législation locale.
- L’auditeur a choisi de faire un renvoi à la description des responsabilités de l’auditeur figurant sur le site Web d’une autorité compétente.

RAPPORT DE L’AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion

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

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme «Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états»]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁹

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS¹⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

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

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives

⁹ Le cas échéant, utiliser un autre terme approprié dans le contexte juridique du pays.

¹⁰ Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

Une description plus détaillée des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers se trouve sur le site Web de [Organisation], à : [Lien vers le site Web]. Cette description fait partie du présent rapport de l'auditeur.

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 4 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée requis selon des textes légaux ou réglementaires. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s’applique donc pas).
- Il s’agit d’états financiers préparés par la direction de l’entité conformément au référentiel d’information financière (Loi XYZ) du pays X (c’est-à-dire un référentiel d’information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu pour répondre aux besoins communs d’information financière d’un large éventail d’utilisateurs, mais qui n’est pas un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle).
- Les termes et conditions de la mission d’audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l’égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L’auditeur a conclu que l’expression d’une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l’auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu’il n’existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation.
- L’auditeur n’est pas tenu de communiquer les questions clés de l’audit conformément à la norme ISA 701, et n’a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n’a pas relevé d’anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Aucune autre obligation en matière de rapport n’est imposée à l’auditeur par la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

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

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers¹¹

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément à la Loi XYZ du pays X¹², ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

¹¹ Le cas échéant, utiliser un autre terme approprié dans le contexte juridique du pays.

¹² Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent [...] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

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

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

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

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

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société¹³;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre

¹³ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adopter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

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

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Copyright © 2016 IFAC. Tous droits réservés. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC® pour la reproduction, le stockage ou la transmission de ces documents, ou leur utilisation à d'autres fins similaires. Veuillez écrire à permissions@ifac.org.

Les appellations «International Auditing and Assurance Standards Board», «International Standards on Auditing», «International Standards on Assurance Engagements», «International Standards on Review Engagements», «International Standards on Related Services», «International Standards on Quality Control», «International Auditing Practice Notes», les sigles «IAASB», «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

ISBN : 978-1-60815-364-0

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

La présente prise de position définitive «Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2016, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en 2018, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» 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. La version approuvée de la prise de position définitive «Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de «Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» © 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

ISBN : 978-1-60815-318-3

Publié par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org