

Prise de position définitive
Janvier 2016

ISA™

Norme internationale d'audit

Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*
et
modifications de concordance apportées à la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*

Élaborée par :



International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Traduite par :



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 élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices applicables par 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 a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et 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 dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

Copyright © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 28](#).

SOMMAIRE

	Page
Norme ISA 800 (révisée), <i>Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières</i>	4
Modifications de concordance apportées à la norme ISA 700 (révisée), <i>Opinion et rapport sur des états financiers</i>	27

Note aux lecteurs : Les modifications définitives approuvées à apporter à l'actuelle norme ISA 800 sont indiquées en suivi des modifications dans le présent document. Les modifications découlant de l'achèvement de la norme ISA 720 (révisée) et des normes visées par le projet sur les informations fournies ont aussi été intégrées dans le texte, au besoin. Ce mode de présentation vise à montrer la nature et l'étendue des modifications corrélatives apportées par l'IAASB et à aider ceux qui traduisent les normes ISA. Les notes de bas de page ne suivent pas nécessairement la même numérotation dans le présent document et dans les normes ISA existantes.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 800 (RÉVISÉE)

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS PRÉPARÉS CONFORMÉMENT À DES RÉFÉRENTIELS À USAGE PARTICULIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ~~ouvertes~~closes à compter du 15 décembre ~~2009~~2016.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1–3
Date d'entrée en vigueur.....	4
Objectif	5
Définitions	6–7
Exigences	
Points à considérer au moment d'accepter la mission	8
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit.....	9–10
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport.....	11–14
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition de «référentiel à usage particulier».....	A1–A4
Points à considérer au moment d'accepter la mission	A5–A8
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit.....	A9–A12
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport.....	A13– A21 <u>145</u>
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur <u>indépendant</u> sur des états financiers à usage particulier	

La norme internationale d'audit (ISA) 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, 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. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.
2. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique d'un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805 (révisée)¹ traite des considérations particulières pertinentes dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier.
3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ~~ouvertes~~ closes à compter du 15 décembre ~~2009~~2016.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier, est de tenir compte de façon appropriée des points particuliers qui sont pertinents par rapport :
 - a) à l'acceptation de la mission;
 - b) à la planification et à la réalisation de la mission;
 - c) à la formation d'une opinion et au rapport sur les états financiers.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «états financiers à usage particulier», des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier; (Réf. : par. A4)
 - b) «référentiel à usage particulier», un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité². (Réf. : par. A1 à A4)

¹ Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières*.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, alinéa 13 a).

7. Dans la présente norme ISA, le terme «états financiers» s'entend d'un jeu complet d'états financiers à usage particulier, ~~y compris les notes annexes. Les notes annexes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.~~ Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme présentation, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers. Le terme «états financiers à usage particulier» s'entend également des informations connexes.

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable³. Dans un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects suivants de sa mission : (Réf. : par. A5 à A8)
- a) l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés;
 - b) les utilisateurs visés;
 - c) les mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit⁴. Aux fins de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISA exige que des points particuliers soient pris en considération dans le contexte de la mission. (Réf. : par. A9 à A12)
10. La norme ISA 315 (révisée) exige de l'auditeur qu'il acquière une compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité⁵. Dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit acquérir une compréhension des interprétations importantes que la direction a faites du contrat lors de la préparation de ces états financiers. Une interprétation est importante lorsqu'une autre interprétation raisonnable aurait conduit à une différence significative dans les informations présentées dans les états financiers.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700 (révisée)⁶. (Réf. : par. A13 à A19)

³ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 6 a).

⁴ Norme ISA 200, paragraphe 18.

⁵ 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 11 c).

⁶ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

Description du référentiel d'information financière applicable

12. La norme ISA 700 (révisée) exige de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable⁷. Dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit évaluer si les états financiers décrivent adéquatement toutes les interprétations importantes du contrat qui a servi de base à la préparation des états financiers.
13. La norme ISA 700 (révisée) traite de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur, et précise l'ordre dans lequel certains éléments doivent être présentés. Dans le cas d'un rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier :
 - a) le rapport de l'auditeur doit également décrire l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
 - b) lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications concernant la responsabilité de la direction⁸ pour les états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier

14. Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs du rapport de l'auditeur du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. ~~L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié.~~ (Réf. : par. A1420 et A1521)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de «référentiel à usage particulier» (Réf. : par. 6)

A1. Exemples de référentiels à usage particulier :

- référentiel reposant sur des règles fiscales pour un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale d'une entité;
- comptabilité des encaissements et décaissements pour des informations concernant les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de préparer à la demande de créanciers;
- dispositions en matière d'information financière qu'une autorité de réglementation établit en fonction de ses propres exigences;

⁷ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 15.

⁸ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

- dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, tel qu'un acte de fiducie relatif à une émission d'obligations, un contrat de prêt ou une subvention pour un projet.
- A2. Il peut arriver qu'un référentiel à usage particulier s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, sans toutefois être en conformité avec toutes les exigences de ce dernier référentiel. Ce serait le cas, par exemple, d'un contrat exigeant que des états financiers soient préparés conformément à la plupart, mais non à la totalité, des normes d'information financière d'un pays donné. Lorsqu'un tel référentiel à usage particulier est acceptable dans le contexte de la mission, il ne serait pas approprié que la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers à usage particulier suggère une conformité totale au référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Dans l'exemple du contrat susmentionné, la description du référentiel d'information financière applicable peut faire mention des dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat plutôt que des normes d'information financière du pays en question.
- A3. Dans la situation décrite au paragraphe A2, il se peut que le référentiel à usage particulier ne soit pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle même si c'est le cas du référentiel d'information financière dont il s'inspire. Cela peut arriver lorsque le référentiel à usage particulier n'est pas en conformité avec toutes les exigences du référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, dont le respect est nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle.
- A4. Les états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier peuvent être les seuls états financiers que l'entité prépare. Dans de telles circonstances, ces états financiers peuvent être utilisés par des utilisateurs autres que ceux pour lesquels le référentiel d'information financière a été conçu. Malgré une large diffusion des états financiers en pareille situation, ils sont néanmoins considérés, aux fins des normes ISA, comme des états financiers à usage particulier. Les exigences des paragraphes 13 et 14 visent à éviter les malentendus sur l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme il est exigé, expressément permises ou autrement admises par le référentiel d'information financière applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes, ou incorporées dans ceux-ci par renvoi⁹.

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

- A5. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, les besoins d'information financière des utilisateurs visés constituent un facteur clé dans la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers.
- A6. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes conçues pour la préparation d'états financiers à usage particulier. En pareil cas, ces normes seront tenues pour acceptables aux fins de tels états financiers si l'organisme suit une procédure établie et

⁹ Norme ISA 200, alinéa 13 f).

transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées. Dans certains pays, il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à utiliser par la direction pour la préparation des états financiers à usage particulier d'un certain type d'entité. Par exemple, une autorité de réglementation peut établir des dispositions en matière d'information financière conçues pour répondre à ses propres besoins. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel d'information financière est tenu pour acceptable aux fins des états financiers à usage particulier préparés par une entité de ce type.

- A7. Lorsque des exigences légales ou réglementaires s'ajoutent aux normes d'information financière mentionnées au paragraphe A6, la norme ISA 210 exige que l'auditeur détermine s'il existe des conflits entre les normes d'information financière et les exigences supplémentaires, et prescrit les mesures à prendre par l'auditeur, le cas échéant¹⁰.
- A8. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, ou de sources autres que celles qui sont décrites aux paragraphes A6 et A7. En pareil cas, la détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière dans le contexte de la mission se fait en examinant si le référentiel présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la norme ISA 210. Dans le cas d'un référentiel à usage particulier, l'importance relative, par rapport à une mission donnée, de chacune des caractéristiques normalement présentées par un référentiel d'information financière acceptable est une affaire de jugement professionnel. Par exemple, aux fins de l'établissement de la valeur de l'actif net d'une entité à la date de sa vente, le vendeur et l'acquéreur peuvent avoir convenu que des estimations très prudentes des provisions pour créances douteuses sont appropriées pour leurs besoins, même si une telle information financière n'est pas neutre lorsqu'on la compare à l'information financière préparée conformément à un référentiel à usage général.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 9)

- A9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également que l'auditeur se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence¹¹.
- A10. L'application de certaines exigences des normes ISA dans un audit d'états financiers à usage particulier peut nécessiter que l'auditeur tienne compte de considérations particulières. Par exemple, dans la norme ISA 320, les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe¹². Dans le cas d'un audit d'états financiers

¹⁰ Norme ISA 210, paragraphe 18.

¹¹ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

¹² Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

à usage particulier, toutefois, ces jugements reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière des utilisateurs visés.

- A11. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, comme ceux qui sont préparés conformément aux exigences d'un contrat, la direction peut convenir avec les utilisateurs visés d'un seuil en deçà duquel les anomalies détectées au cours de l'audit ne feront pas l'objet de corrections ou d'autres ajustements. L'existence d'un tel seuil ne dégage pas l'auditeur de l'obligation de déterminer un seuil de signification conformément à la norme ISA 320 aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit des états financiers à usage particulier.
- A12. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur détermine quelles sont la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer¹³. Elle précise que, dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité et qu'il convient d'adapter l'application des exigences en matière de communication en fonction de cette situation¹⁴. Lorsque l'entité prépare aussi un jeu complet d'états financiers à usage général, la ou les personnes responsables de surveiller la préparation des états financiers à usage particulier peuvent ne pas être les mêmes que les responsables de la gouvernance chargés de surveiller la préparation des états financiers à usage général. Selon les normes ISA, les communications avec les responsables de la gouvernance dépendent du lien entre ceux-ci et les états financiers faisant l'objet de l'audit, et notamment du fait que les responsables de la gouvernance aient ou non la responsabilité de la surveillance de la préparation de ces états financiers. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, il se peut que les responsables de la gouvernance n'aient pas cette responsabilité, par exemple lorsque l'information financière est préparée uniquement pour les besoins de la direction. En pareil cas, il se peut que les exigences de la norme ISA 260 ne soient pas pertinentes pour l'audit des états financiers à usage particulier, sauf lorsque l'auditeur est également chargé de l'audit des états financiers à usage général de l'entité ou, par exemple, qu'il a convenu avec les responsables de la gouvernance de l'entité de leur communiquer les questions pertinentes relevées au cours de l'audit des états financiers à usage particulier.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

- A13. L'annexe de la présente norme ISA comprend des exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être utiles aux fins de l'élaboration d'un rapport sur de tels états financiers (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée)¹⁵, ISA 570 (révisée)¹⁶, ISA 720 (révisée) et ISA 706 (révisée)¹⁷.

Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur des états financiers à usage particulier

- A14. Le paragraphe 11 de la présente norme ISA explique que, pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur est tenu d'appliquer la norme ISA 700

¹³ Norme ISA 260 (révisée), Communication avec les responsables de la gouvernance.

¹⁴ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A8.

¹⁵ Norme ISA 705 (révisée), Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

¹⁶ Norme ISA 570 (révisée), Continuité de l'exploitation.

¹⁷ Norme ISA 706 (révisée), Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.

(révisée). Ce faisant, il est également tenu d'appliquer les exigences en matière de rapport contenues dans les autres normes ISA, et pourrait juger utile de tenir compte des considérations particulières des paragraphes A15 à A19 ci-dessous.

Continuité de l'exploitation

A15. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)¹⁸. Selon le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation des états financiers à usage particulier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction¹⁹ concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de ce dernier²⁰, selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée) s'applique dans les circonstances de la mission.

Questions clés de l'audit

A16. La norme ISA 700 (révisée) exige que l'auditeur communique les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701²¹ dans son rapport sur le jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée. En ce qui concerne l'audit d'états financiers à usage particulier, la norme ISA 701 s'applique seulement lorsque l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, ou lorsqu'il décide de le faire pour une autre raison. Lorsque l'auditeur communique les questions clés de l'audit dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, il applique la norme ISA 701 dans son intégralité²².

Autres informations

A17. La norme ISA 720 (révisée)²³ traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations. Dans le contexte de la présente norme ISA, les rapports qui contiennent ou accompagnent les états financiers à usage particulier et dont l'objet consiste à fournir aux propriétaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les questions présentées dans les états financiers à usage particulier sont considérés comme des rapports annuels aux fins de la norme ISA 720 (révisée). Dans le cas des états financiers préparés selon un référentiel à usage particulier, le terme «parties prenantes similaires» s'entend notamment des utilisateurs particuliers pour lesquels est conçu, en vue de répondre à leurs besoins d'information financière, le référentiel à usage particulier utilisé pour préparer les états financiers à usage particulier. Lorsque l'auditeur détermine que l'entité envisage de publier un tel rapport, les exigences de la norme ISA 720 (révisée) s'appliquent à l'audit des états financiers à usage particulier.

¹⁸ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 2.

¹⁹ Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

²⁰ Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

²¹ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²² Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 31.

²³ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

Nom de l'associé responsable de la mission

A18. L'exigence comprise dans la norme ISA 700 (révisée) selon laquelle l'auditeur est tenu d'indiquer le nom de l'associé responsable de la mission dans son rapport s'applique aussi à l'audit d'états financiers à usage particulier d'une entité cotée²⁴. Lorsque son rapport porte sur les états financiers à usage particulier d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut être tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires d'y indiquer le nom de l'associé responsable de la mission, ou peut décider de le faire pour une autre raison.

Inclusion d'un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général

A19. L'auditeur peut considérer comme approprié d'inclure, dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi au rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général ou à des points qui y sont présentés (voir la norme ISA 706 (révisée))²⁵. Par exemple, il peut juger approprié d'inclure, dans son rapport sur les états financiers à usage particulier, un renvoi à la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» du rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers à usage général.

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier (Réf. : par. 14)

A4420. Les états financiers à usage particulier peuvent être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles ils étaient destinés. Par exemple, une autorité de réglementation peut exiger que certaines entités rendent publics les états financiers à usage particulier. Pour éviter les malentendus, l'auditeur ~~avertit les lecteurs de~~ inclut dans son rapport un paragraphe d'observations avertissant les lecteurs du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent se prêter à un usage autre. La norme ISA 706 (révisée) exige que ce paragraphe soit placé dans une section distincte du rapport de l'auditeur précédée d'un titre approprié contenant le terme «observations»²⁶.

Restriction à la diffusion et à l'utilisation (Réf. : par. 14)

A4521. Outre l'avertissement exigé par le paragraphe 14, l'auditeur peut également considérer comme approprié d'indiquer que le rapport de l'auditeur est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. Selon les textes légaux ou réglementaires du pays, cela peut se faire par une restriction à la diffusion et à l'utilisation du rapport de l'auditeur. Dans ces circonstances, le paragraphe d'observations dont il est question au paragraphe 14 peut être étoffé afin d'inclure ces autres points, et le titre du paragraphe modifié en conséquence (voir les exemples en annexe de la présente norme ISA).

²⁴ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 45 et A56 à A58.

²⁵ Norme ISA 706 (révisée), paragraphes 10 et 11.

²⁶ Norme ISA 706 (révisée), alinéa 9 a).

Annexe

(Réf. : par. A4314)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

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

- Les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) ~~dans le but de se conformer aux clauses de ce contrat~~. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- Aucun rapport de l'auditeur n'a été délivré sur le jeu complet d'états financiers à usage général.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les 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.
- La diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur font l'objet de restrictions.
- 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 conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la surveillance du processus d'information financière ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- L'auditeur n'a pas d'autres obligations en matière de rapport en vertu de textes légaux ou réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers ~~ci-joints~~ 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 un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

À notre avis, Les états financiers ci-joints de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés par la direction de la société ABC sur la base des, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1^{er} janvier 20X1 entre la société ABC et la société DEF (le «contrat»). [La section «Opinion» figure en premier, comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour 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. [Les première et dernière phrases de cette section se trouvaient auparavant dans la section «Responsabilité de l'auditeur». De plus, la section «Fondement de l'opinion» figure immédiatement après la section «Opinion», comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]

Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion et à l'utilisation

~~Sans pour autant modifier notre opinion, n~~Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société ABC et la société DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités ~~Responsabilité de la direction~~¹ et des responsables de la gouvernance pour les états financiers²

La direction est responsable de la préparation ~~de ces~~des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, 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.

¹— Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

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.

Responsabilité-Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. 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 norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) 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.

~~Nous avons effectué notre~~ Dans le cadre d'un audit réalisé selon les Normes internationales d'audit conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique En outre :

- la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation nous identifions et évaluons des 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;
- Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération nous acquérons une compréhension des éléments du le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers 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 société³; l'entité.
- Un audit comporte également l' nous appréciation du le caractère approprié des méthodes comptables retenues et du 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.
- l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder 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.

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

³ Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

[Adresse de l'auditeur] [Les positions de la date et de l'adresse ont été inversées.]

[Date du rapport de l'auditeur]

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

Aux fins du présent exemple qui suit, on suppose ~~Les circonstances sont notamment les suivantes :~~

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers ont été préparés par la direction d'une société en nom collectif conformément aux règles fiscales du pays X (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but d'aider les associés à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les 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.
- La diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.
- 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 conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur préparation.
- L'auditeur n'a pas d'autres obligations en matière de rapport en vertu de textes légaux ou réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers ~~ci-joints~~ de la société en nom collectif ABC (la « société »), qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1 et le compte de résultat pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris un résumé des principales méthodes comptables et d'autres

~~informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction sur la base des règles fiscales du pays X.~~

À notre avis, les états financiers ci-joints de la société ~~en nom collectif ABC~~ pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à *[décrire la loi fiscale applicable]* du pays X. *[La section «Opinion» figure en premier, comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]*

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour 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. *[Les première et dernière phrases de cette section se trouvaient auparavant dans la section «Responsabilité de l'auditeur». De plus, la section «Fondement de l'opinion» figure immédiatement après la section «Opinion», comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]*

Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion

~~Sans pour autant modifier notre opinion, n~~ Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider les associés de la société ~~en nom collectif ABC~~ à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ~~en nom collectif ABC~~ et à ses associés et ne devrait pas être distribué à d'autres parties. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités ~~Responsabilité de la direction~~⁴ et des responsables de la gouvernance pour les états financiers⁵

La direction est responsable de la préparation ~~de ces~~ des états financiers conformément aux règles fiscales du pays X, 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.

⁴ — Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁵ — Le cas échéant, utiliser une d'autres désignations qui est sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Responsabilité ~~Responsabilités~~ de l'auditeur pour l'audit des états financiers

~~Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. 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 norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) 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.~~

~~Nous avons effectué notre~~ Dans le cadre d'un audit réalisé selon les Normes internationales d'audit conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique ~~En outre :~~

- ~~la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation~~ nous identifions et évaluons ~~des 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;
- ~~Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération~~ nous acquérons une compréhension des éléments du ~~le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers 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 société en nom collectif;~~
- ~~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~~

⁶ Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'ajouter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

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.

- ~~Un audit comporte également l'appréciation du~~ caractère approprié des méthodes comptables retenues et ~~du~~ caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière.
- ~~l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder 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.

[Signature ~~de l'auditeur 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] [Les positions de la date et de l'adresse ont été inversées.]

[Date ~~du rapport de l'auditeur]~~

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Aux fins du présent exemple, on suppose ~~Les circonstances sont notamment les suivantes~~ :

- L'audit porte sur un jeu complet d'Les états financiers ont été de l'entité cotée préparés par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de réglementation. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- Le référentiel d'information financière applicable est 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 pour les 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 existait 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. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.
- La diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions.
- L'auditeur est tenu par l'autorité de réglementation de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.
- ~~Le paragraphe «Autre point» mentionne que l'auditeur a également délivré un rapport d'auditeur sur des états financiers préparés par la société ABC pour la même période conformément à un référentiel à usage général.~~
- L'auditeur a conclu à l'absence d'autres informations (c'est-à-dire que les dispositions de la norme ISA 720 (révisée) ne s'appliquent pas).
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de leur préparation.
- L'auditeur n'a pas d'autres obligations en matière de rapport en vertu de textes légaux ou réglementaires locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre d]Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers ~~ci-joints~~ 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 qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction sur la base des dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z.~~

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z. [La section «Opinion» figure en premier, comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur pour 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. [Les première et dernière phrases de cette section se trouvaient auparavant dans la section «Responsabilité de l'auditeur». De plus, la section «Fondement de l'opinion» figure immédiatement après la section «Opinion», comme l'exige la norme ISA 700 (révisée).]

Observations — Référentiel comptable

~~Sans pour autant modifier notre opinion, n~~ Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider la société ABC à répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note 6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de cette question.

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 prises en compte dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et de l'opinion que nous nous sommes formée à leur égard, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

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

Autre point

La société ABC a préparé un jeu distinct d'états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), sur lesquels nous avons délivré aux actionnaires de la société ABC un rapport d'auditeur distinct daté du 31 mars 20X2.

Responsabilités ~~Responsabilité de la direction~~⁷ et des responsables de la gouvernance pour les états financiers⁸

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle ~~de ces~~ des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z⁹, 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.

Responsabilité ~~Responsabilités~~ de l'auditeur pour l'audit des états financiers

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. 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 norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) 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

⁷— Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁸ Le cas échéant, utiliser une d'autres désignations qui est sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁹ *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 «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.*

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.

~~Nous avons effectué notre~~ Dans le cadre d'un audit réalisé selon les Normes internationales d'audit conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique En outre :

- ~~la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation~~ nous identifions et évaluons des 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;~~
- ~~Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération~~ nous acquérons une compréhension des éléments du ~~le~~ contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹⁰ des états financiers 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 société~~ l'entité¹¹.
- ~~Un audit comporte également l'~~ nous apprécions ~~du~~ le caractère approprié des méthodes comptables retenues et ~~du~~ 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;

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 «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

¹¹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit: «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle d'états financiers afin de concevoir les procédures d'audit appropriées aux circonstances.» Note du traducteur — La partie restante de la note 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 «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes. Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjointre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

- ~~l'appréciation du 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 estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder 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 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 de très rares circonstances, 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.~~

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

~~[Signature de l'auditeur 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] [Les positions de la date et de l'adresse ont été inversées.]~~

~~[Date du rapport de l'auditeur]~~

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE APPORTÉES À LA NORME ISA 700 (RÉVISÉE), *OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS*

À noter : les modifications suivantes sont des modifications de concordance apportées à la norme ISA 700 (révisée) conséquemment à l'approbation de la norme ISA 800 (révisée). L'entrée en vigueur de ces modifications coïncidera avec celle de la norme ISA 800 (révisée) ainsi que des normes sur le rapport de l'auditeur nouvelles et révisées.

Les modifications découlant de l'achèvement et de la publication par l'IAASB de la norme ISA 720 (révisée) et des normes visées par le projet sur les informations fournies ont aussi été intégrées dans le texte, au besoin. Ces modifications ne sont pas indiquées en suivi des modifications.

La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans la norme ISA faisant l'objet des modifications. Il convient donc de se reporter à celle-ci.

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

Exigences

Nom de l'associé responsable de la mission

45. Dans le cas ~~de l'audit d'un jeu complet~~ d'états financiers ~~à usage général~~ 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. A56 à A58)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nom de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 45)

A56. La norme ISQC 1³¹ 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 ~~délivré à l'égard d'un jeu complet~~ dur les états financiers à usage général d'une entité cotée.

A57. 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 un jeu complet~~ d'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.

³¹ Norme ISQC1, *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.

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.

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 «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», «IFAC», ainsi que les logos de l'IASB et de l'IFAC 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.

Copyright © 2016 International Federation of Accountants (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.

ISBN : 978-1-60815-300-8

La présente prise de position définitive «Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* et modifications de concordance apportées à la 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 2016, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* et modifications de concordance apportées à la 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 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* et modifications de concordance apportées à la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2016 IFAC

Texte anglais de «Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* et modifications de concordance apportées à la 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 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières* et modifications de concordance apportées à la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 800 (Revised), *Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks and Conforming Amendments to ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements International Standard on Auditing*

Numéro ISBN : 978-1-60815-260-5.

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