

Prise de position définitive
Janvier 2015

ISA™

Norme internationale d'audit

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

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 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 19](#).

NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 706 (RÉVISÉE)
PARAGRAPHES D’OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES
SUR D’AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L’AUDITEUR
INDÉPENDANT

(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
Objectif	6
Définitions	7
Exigences	
Paragraphe d’observations dans le rapport de l’auditeur	8-9
Paragraphe sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur	10-11
Communication avec les responsables de la gouvernance	12
Modalités d’application et autres commentaires explicatifs	
Relation entre les paragraphes d’observations et les questions clés de l’audit dans le rapport de l’auditeur	A1-A3
Circonstances dans lesquelles un paragraphe d’observations peut être nécessaire	A4-A6
Inclusion d’un paragraphe d’observations dans le rapport de l’auditeur	A7-A8
Paragraphe sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur	A9-A15
Emplacement des paragraphes d’observations et des paragraphes sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur	A16-A17
Communication avec les responsables de la gouvernance	A18
Annexe 1 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d’observations	
Annexe 2 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d’autres points	
Annexe 3 : Exemple de rapport de l’auditeur comportant une section sur les questions clés de l’audit, un paragraphe d’observations et un paragraphe sur d’autres points	
Annexe 4 : Exemple de rapport de l’auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d’une dérogation au référentiel d’information financière applicable et un paragraphe d’observations	

La Norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, 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 des mentions à ajouter dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur considère comme nécessaire :
 - a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points qui sont présentés ou font l'objet d'informations dans les états financiers et qui revêtent une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui sont pertinents pour leur compréhension de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.
2. La norme ISA 701¹ définit des exigences et fournit des indications à l'auditeur qui détermine les questions clés de l'audit et les communique dans son rapport. La présente norme traite de la relation entre les questions clés de l'audit et toute mention additionnelle incluse dans le rapport conformément à la présente norme, dans les cas où l'auditeur inclut une section sur les questions clés de l'audit dans son rapport. (Réf. : par. A1 à A3)
3. La norme ISA 570 (révisée)² définit des exigences et fournit des indications sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, d'informations relatives à la continuité de l'exploitation.
4. Les annexes 1 et 2 présentent les autres normes ISA contenant des exigences particulières qui imposent à l'auditeur d'ajouter dans son rapport des paragraphes d'observations ou des paragraphes sur d'autres points. Dans ces cas, les exigences de la présente norme ISA concernant la forme de ces paragraphes s'appliquent. (Réf. : par. A4)

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.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur, qui s'est formé une opinion sur les états financiers, est d'attirer l'attention des utilisateurs, lorsqu'il le juge nécessaire, au moyen d'une mention additionnelle clairement énoncée dans son rapport :
 - a) soit sur un point qui, bien que faisant l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) soit, le cas échéant, sur tout autre point pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

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

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

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «paragraphe d'observations», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) «paragraphe sur d'autres points», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Exigences

Paragraphes d'observations dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. par. A5 et A6)
- a) l'auditeur n'est pas tenu de modifier son opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée)³ en raison de ce point;
 - b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A1 à A3)
9. Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :
- a) le placer dans une section distincte de son rapport précédée d'un titre approprié contenant le terme «observations»;
 - b) y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question. Le paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers;
 - c) indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (Réf. : par. A7, A8, A16 et A17)

³ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

10. Si l'auditeur considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il doit inclure dans son rapport un paragraphe sur d'autres points lorsque les conditions suivantes sont réunies :
 - a) aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit;
 - b) lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'a pas déterminé que ce point constituait une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport. (Réf. : par. A9 à A14)
11. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport un paragraphe sur d'autres points, celui-ci doit être placé dans une section distincte portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié. (Réf. : par. A15 à A17)

Communication avec les responsables de la gouvernance

12. Si l'auditeur prévoit inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, il doit en informer les responsables de la gouvernance et leur communiquer le libellé envisagé pour le paragraphe en question. (Réf. : par. A18)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Relation entre les paragraphes d'observations et les questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 2 et alinéa 8 b))

- A1. La norme ISA 701 définit les questions clés de l'audit comme étant celles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Les questions clés de l'audit sont choisies parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, telles que les constatations importantes découlant de l'audit des états financiers de la période considérée⁴. Le fait de communiquer les questions clés de l'audit fournit de l'information supplémentaire permettant aux utilisateurs visés des états financiers de comprendre les questions qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes de l'audit. La communication des questions clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs visés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'inclusion d'un paragraphe d'observations ne saurait se substituer à la description de chacune des questions clés de l'audit.
- A2. Une question qui est considérée comme une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701 peut également être, selon le jugement de l'auditeur, fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs des états financiers. Lorsqu'il communique une telle question à titre de question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701, l'auditeur peut juger utile de mettre l'accent ou d'attirer l'attention sur son importance relative. Pour ce faire, il peut la présenter de manière à la mettre en relief par rapport à d'autres questions dans la section «Questions clés de l'audit» (par exemple, en la présentant en premier) ou ajouter de l'information dans la description de

⁴ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 16.

la question clé de l'audit afin de préciser son importance pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

- A3. Une question qui n'est pas considérée comme une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701 (du fait qu'il ne nécessite pas une attention importante de la part de l'auditeur) peut néanmoins être, selon le jugement de l'auditeur, fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs (par exemple, un événement postérieur). Si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur cette question, alors il peut l'inclure dans un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la présente norme ISA.

Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire (Réf. : par. 4 et 8)

- A4. L'Annexe 1 indique les normes ISA qui exigent expressément de l'auditeur qu'il ajoute un paragraphe d'observations à son rapport dans certaines situations, notamment les suivantes :

- le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit;
- l'auditeur veut avertir les lecteurs que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier;
- l'auditeur prend connaissance de certains faits après la date de son rapport (c.-à-d. des événements postérieurs) et délivre un nouveau rapport ou un rapport modifié⁵.

- A5. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations :

- incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire;
- événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date de son rapport⁶; application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable qui a une incidence significative sur les états financiers;
- catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité.

- A6. Une trop grande utilisation des paragraphes d'observations peut toutefois diminuer l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur.

Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 9)

- A7. L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :

- a) à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les circonstances de la mission d'audit l'exigent;
- b) aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont autrement nécessaires pour que les

⁵ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16.

⁶ Norme ISA 560, paragraphe 6.

états financiers donnent une image fidèle;

- c) aux informations communiquées conformément à la norme ISA 570 (révisée)⁷, lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A8. Les paragraphes A16 et A17 fournissent d'autres indications sur l'emplacement du paragraphe d'observations dans certaines circonstances.

Paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 10 et 11)

Circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire

Pertinence pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

- A9. La norme ISA 260 (révisée) exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance de l'information sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, en précisant les risques importants qu'il a identifiés⁸. Bien que les questions liées aux risques importants puissent être considérées comme des questions clés de l'audit, il est peu probable que d'autres questions concernant la planification et la délimitation de l'étendue des travaux (telles que l'étendue prévue des travaux d'audit ou l'application d'un seuil de signification dans le contexte de l'audit) constituent des questions clés de l'audit au sens de la norme ISA 701. Toutefois, la communication de questions relatives à la planification et à la délimitation de l'étendue des travaux d'audit dans le rapport de l'auditeur peut être exigée par des textes légaux ou réglementaires, ou l'auditeur peut juger nécessaire de les communiquer dans un paragraphe sur d'autres points.
- A10. Dans les rares circonstances où l'auditeur ne peut démissionner, même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée⁹, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe sur un autre point dans son rapport afin d'expliquer pourquoi il ne peut démissionner.

Pertinence pour la compréhension des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci par les utilisateurs

- A11. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires ou encore les pratiques généralement admises dans un pays imposent ou permettent à l'auditeur d'explicitier certains points qui fournissent un éclairage supplémentaire sur les responsabilités qui lui incombent relativement à l'audit des états financiers ou sur son rapport sur les états financiers. Lorsque le paragraphe sur d'autres points porte sur plusieurs points qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il peut être utile d'employer un sous-titre différent pour chacun des points.
- A12. Un paragraphe sur d'autres points ne traite pas des circonstances dans lesquelles l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent aux responsabilités qui lui incombent selon les normes ISA (voir la section de la norme ISA 700 (révisée) portant sur les autres obligations en

⁷ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 22 et 23.

⁸ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

⁹ Voir le sous-alinéa 13 b)ii) de la norme ISA 705 (révisée) pour une description de cette situation.

matière de rapport¹⁰), ni de celles où il a été demandé à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures spécifiées additionnelles et de faire rapport sur ces procédures ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

A13. Il arrive qu'une entité prépare un jeu d'états financiers conformément à un référentiel à usage général (par exemple, un référentiel national) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général (par exemple, les Normes internationales d'information financière), et confie à l'auditeur la mission de délivrer un rapport sur les deux jeux d'états financiers. S'il a déterminé que les référentiels sont acceptables, dans leurs contextes respectifs, l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général et qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

A14. Des états financiers établis dans un but précis peuvent avoir été préparés conformément à un référentiel à usage général du fait que les utilisateurs visés ont déterminé que de tels états financiers à usage général répondent à leurs besoins d'information financière. Comme le rapport de l'auditeur est alors destiné à des utilisateurs particuliers, l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties.

Inclusion d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

A15. Le contenu des paragraphes sur d'autres points fait ressortir clairement le fait que les points dont il est question n'ont pas à être présentés ni à faire l'objet d'informations dans les états financiers. Un tel paragraphe ne contient pas d'informations que des textes légaux ou réglementaires ou que d'autres normes professionnelles, par exemple les normes de déontologie sur la confidentialité des renseignements, interdisent à l'auditeur de communiquer. Il ne contient pas non plus d'informations que la direction est tenue de fournir.

Emplacement des paragraphes d'observations et des paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 9 et 11)

A16. L'emplacement d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur dépend de la nature des informations à communiquer et de leur importance relative pour les utilisateurs visés, selon le jugement de l'auditeur, par rapport aux autres éléments qui doivent être communiqués conformément à la norme ISA 700 (révisée). Par exemple :

Paragraphes d'observations

- Lorsqu'un paragraphe d'observations porte sur le référentiel d'information financière applicable, notamment dans les cas où l'auditeur détermine que le référentiel d'information

¹⁰ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphes 42 à 44.

financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires¹¹, l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section exposant le fondement de l'opinion afin de fournir un contexte approprié à son opinion.

- Selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être présenté soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit, lorsqu'une telle section est incluse dans le rapport de l'auditeur. L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre «Observations» et intituler le paragraphe d'observations «Observations – Événement postérieur», par exemple, afin de distinguer ces observations des questions traitées individuellement dans la section «Questions clés de l'audit».

Paragrapbes sur d'autres points

- Lorsqu'une section sur les questions clés de l'audit est incluse dans le rapport de l'auditeur et que la présentation d'un paragraphe sur d'autres points est aussi considérée comme nécessaire, l'auditeur peut ajouter des précisions contextuelles au titre «Autre point» et intituler le paragraphe sur d'autres points «Autre point – Étendue des travaux d'audit», par exemple, afin de distinguer ce point des questions traitées individuellement dans la section «Questions clés de l'audit».
- Lorsqu'un paragraphe sur d'autres points vise à attirer l'attention des utilisateurs sur un point lié aux autres obligations en matière de rapport dont il est question dans le rapport de l'auditeur, il peut figurer dans la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires».
- Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités de l'auditeur ou pour la compréhension du rapport de celui-ci par les utilisateurs, le paragraphe sur d'autres points peut faire l'objet d'une section distincte et figurer après la section «Rapport sur l'audit des états financiers» et la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires».

A17. L'Annexe 3 illustre la relation entre la section portant sur les questions clés de l'audit, le paragraphe d'observations et le paragraphe sur d'autres points présentés dans un même rapport de l'auditeur. L'Annexe 4 présente un exemple de rapport d'audit d'une entité autre qu'une entité cotée qui est assorti d'une opinion avec réserve et qui comporte un paragraphe d'observations, et dans lequel aucune question clé de l'audit n'est communiquée.

¹¹ Comme l'exigent notamment le paragraphe 19 de la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, et le paragraphe 14 de la norme ISA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

A18. La communication exigée au paragraphe 12 permet aux responsables de la gouvernance d'être informés de la nature de tout point précis sur lequel l'auditeur a l'intention d'attirer l'attention dans son rapport et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. Lorsque l'inclusion d'un paragraphe sur d'autres points à l'égard d'un point en particulier est récurrente d'une mission à l'autre, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de communiquer chaque fois avec les responsables de la gouvernance, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.

Annexe 1

(Réf. : par. 4 et A4)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d'observations

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. La liste qui suit ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéa 19 b)
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16
- Norme ISA 800, *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*, paragraphe 14

Annexe 2

(Réf. : par. 4)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d'autres points

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines circonstances, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. La liste qui suit ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 12 b) et paragraphe 16
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19

Annexe 3

(Réf. : par. A17)

Exemple de rapport de l'auditeur comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

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 600¹² 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 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.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué à titre d'événement postérieur. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période considérée.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- 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 le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de textes légaux locaux.

¹² Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières.*

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹³

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^a 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 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 aux/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.

Observations¹⁴

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

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.]

¹³ 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.

^a Note du traducteur — L'auditeur reprend ici les noms utilisés par l'entité audité pour désigner les états financiers.

¹⁴ Comme il est mentionné au paragraphe A16, selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être placé soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit.

Autre point

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers¹⁵

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

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

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

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]

¹⁵ 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.

Annexe 4

(Réf. : par. A8)

Exemple de rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable et un paragraphe d'observations

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 pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- Une dérogation au référentiel d'information financière applicable a conduit l'auditeur à exprimer une opinion avec réserve.
- 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.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué à titre d'événement postérieur. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période considérée.
- 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.
- 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 le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de textes légaux locaux.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹⁶

Opinion avec réserve

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^b pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» de notre rapport, 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 avec réserve

Les titres négociables à court terme de la société sont comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. Plutôt que de les évaluer au cours du marché, la direction les a présentés au coût, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Les documents comptables de la société indiquent que, si la direction avait évalué les titres négociables au cours du marché, la société aurait comptabilisé une perte latente de xxx dans l'état du résultat global de l'exercice. La valeur comptable des titres figurant à l'état de la situation financière aurait été réduite du même montant au 31 décembre 20X1, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits de xxx, xxx et xxx, respectivement.

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 aux/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 avec réserve.

Observations – Conséquences d'un incendie

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la société. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers¹⁷

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

¹⁶ 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.

^b Note du traducteur — L'auditeur reprend ici les noms utilisés par l'entité auditée pour désigner les états financiers.

¹⁷ Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

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

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

[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]

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 : 978-1-60815-299-5

La présente prise de position définitive «Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2015, 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 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*» 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 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2015 IFAC

Texte anglais de «Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2015 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 706 (Revised), *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*.

Numéro ISBN : 978-1-60815-206-3.

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