

## NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200

# OBJECTIF ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE D'AUDIT D'ETATS FINANCIERS

## SOMMAIRE

---

|  | Paragraphes |
|--|-------------|
| Introduction .....   | 1           |
| Objectif d'un audit d'états financiers .....                                       | 2-3         |
| Règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers .....                     | 4-5         |
| Réalisation d'un audit d'états financiers .....                                    | 6-9         |
| Etendue d'un audit d'états financiers .....  | 10-14       |
| Esprit critique .....  | 15-16       |
| Assurance raisonnable .....  | 17-21       |
| Risque d'audit et caractère significatif .....                                     | 22-32       |
| Responsabilité de l'établissement et de la présentation des états financiers ..... | 33-36       |
| Acceptation du référentiel comptable adopté .....                                  | 37-48       |
| Expression d'une opinion sur les états financiers .....                            | 49-51       |

Date d'entrée en vigueur ..... 52

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*) ISA 200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurances et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

## Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'objectif et les principes généraux en matière d'audit d'états financiers. Elle apporte également des précisions sur la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers ainsi que dans le choix du référentiel comptable utilisé dans leur préparation, visé dans les Normes ISA sous le vocable de « référentiel comptable applicable ».

## Objectif d'un audit d'états financiers

**2. L'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.**

3. Un audit d'états financiers relève des missions d'assurance, telles qu'elles sont définies dans le cadre conceptuel international relatif aux Missions d'Assurance. Le cadre conceptuel définit et décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'assurance. Les normes ISA appliquent les concepts du cadre conceptuel dans le contexte d'un audit d'états financiers et définissent les procédures et les principes fondamentaux ainsi que leurs modalités d'application dans le cadre d'un tel audit. Les paragraphes 34-35 de cette Norme ISA définissent le terme « états financiers » et la responsabilité de la direction en la matière. Ainsi qu'il est précisé dans le cadre conceptuel, l'une des conditions pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères dont il est question dans la définition soient des « critères appropriés » et à la disposition des utilisateurs potentiels. Les paragraphes 37-48 de cette Norme ISA précisent la notion de critères appropriés ainsi que la disponibilité de ceux-ci pour les utilisateurs potentiels dans le cadre d'un audit d'états financiers sur la base de la revue par l'auditeur du caractère acceptable du référentiel comptable.

## Règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers

**4. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers.**

5. Ainsi que l'indique la Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques », les règles d'éthique relatives à des audits d'états financiers comprennent généralement celles définies dans les parties A et B du « *Code d'Ethique Professionnelle des Comptables* » de la Fédération Internationale des Comptables (ci-après dénommé Code IFAC), ainsi que celles prévues par les réglementations nationales qui sont plus restrictives. La Norme ISA 220 identifie les principes fondamentaux d'éthique professionnelle définis dans les parties A et B du Code IFAC et précise la responsabilité de l'associé responsable de la mission en matière de règles d'éthique. Elle précise également que l'équipe assignée à la mission est en droit de s'appuyer sur les procédures du cabinet pour satisfaire les exigences des procédures de contrôle qualité relatives à une mission d'audit ponctuelle (p. ex., celles concernant: les connaissances et les compétences du personnel au travers des politiques de recrutement et de formation ; l'indépendance, au travers de la nature et de la communication d'informations pertinentes à ce sujet; le suivi des relations clients au travers des procédures d'acceptation et de maintien des missions; le respect des textes réglementaires et législatifs au travers du processus de suivi) ; à moins que les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties en suggèrent autrement. En conséquence, la Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC 1) : « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audits ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », requierent du cabinet de définir des politiques et des procédures destinées à donner une assurance raisonnable que le cabinet et son personnel se conforment aux règles d'éthique concernées.

## **Réalisation d'un audit d'états financiers**

### **6. L'auditeur doit effectuer un audit selon les Normes Internationales d'Audit.**

7. Les Normes ISA comportent des procédures et des principes fondamentaux, ainsi que leurs modalités d'application fournies sous forme d'explications et d'autres informations, y compris des annexes. Les procédures et les principes fondamentaux doivent être interprétés et appliqués à la lumière de ces explications et autres informations qui fournissent des modalités pour leur mise en application. Le texte d'une norme doit être pris en considération dans son intégralité pour comprendre et appliquer les procédures et les principes fondamentaux.

8. Pour réaliser un audit selon les Normes ISA, l'auditeur garde aussi à l'esprit et prend en considération les Recommandations Internationales d'Audit (*International Auditing Practice Statements*, IAPS) applicables à la mission d'audit. Les Recommandations IAPS fournissent des modalités interprétatives et une assistance pratique à l'auditeur dans la mise en œuvre des Normes ISA. Un auditeur qui n'applique pas les dispositions d'une recommandation concernée doit être en mesure d'expliquer comment les procédures et les principes fondamentaux de la norme dont traite la recommandation ont été satisfaits.

9. L'auditeur peut également effectuer l'audit selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction particulière ou d'un pays.

### **Etendue d'un audit d'états financiers**

10. Le vocable « étendue d'un audit » se réfère aux procédures d'audit qui, selon le jugement de l'auditeur et sur la base des Normes ISA, sont considérées comme appropriées en la circonstance pour atteindre l'objectif de l'audit.

**11. Pour définir les procédures à mettre en œuvre dans la conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit, l'auditeur doit se conformer à chacune des Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.**

12. Dans la conduite d'un audit, l'auditeur peut avoir à se conformer à d'autres règles professionnelles, légales ou réglementaires, en complément de celles prévues dans les Normes ISA. Ces dernières ne se substituent pas aux lois ou réglementations nationales en matière d'audit d'états financiers. Dans les situations où ces lois ou réglementations diffèrent des Normes ISA, un audit effectué selon ces lois ou règlements nationaux ne sera pas automatiquement en conformité avec les Normes ISA.

13. Lorsque l'auditeur réalise l'audit selon les Normes ISA et les normes d'audit d'une juridiction particulière ou d'un pays, en plus de se conformer à chacune des Normes ISA qui s'y appliquent, il met en œuvre toutes les procédures d'audit supplémentaires nécessaires pour se conformer aux normes concernées de cette juridiction ou de ce pays.

**14. L'auditeur ne doit pas indiquer se conformer aux Normes Internationales d'Audit à moins qu'il n'ait complètement satisfait à toutes les Normes Internationales d'Audit qui s'y appliquent.**

### **Esprit critique**

**15. L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives.**

16. Un esprit critique signifie que l'auditeur apprécie de façon critique et avec circonspection, la validité des éléments probants recueillis et reste attentif à ceux qui sont contradictoires ou qui conduisent à des interrogations ou à des questions sur la fiabilité des documents recueillis, des réponses à des demandes d'informations ou à d'autres informations obtenues de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, un esprit critique est nécessaire tout au long de la réalisation de l'audit pour réduire le risque de ne pas déceler des situations inhabituelles, de trop généraliser les conclusions tirées des observations faites durant l'audit, ou d'utiliser des hypothèses erronées dans la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit ainsi que dans l'évaluation du résultat de celles-ci. Lors des demandes d'informations et de la réalisation d'autres procédures d'audit, l'auditeur ne peut se satisfaire d'éléments probants non persuasifs en se fondant sur la présomption que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres. En conséquence, les déclarations de la direction ne sont pas un substitut à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion.

### **Assurance raisonnable**

17. Un auditeur qui effectue un audit selon les normes ISA obtient une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou d'erreurs. L'assurance raisonnable est un concept qui s'applique à l'ensemble des éléments probants recueillis dont l'auditeur a besoin pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne contiennent pas d'anomalies significatives. Ce concept est sous-jacent au processus d'audit dans sa globalité.

18. Un auditeur ne peut obtenir d'assurance absolue du fait même de l'existence de limitations inhérentes à l'audit qui restreignent la possibilité pour l'auditeur de détecter des anomalies significatives. Ces limitations résultent de facteurs tels que:

- l'utilisation des sondages ;
- les limitations inhérentes au contrôle interne (p.ex. la possibilité pour la direction de passer outre les contrôles, ou la possibilité de collusion) ;
- le fait que la plupart des éléments probants sont persuasifs plutôt que concluants.

19. De même, le travail accompli par l'auditeur pour forger son opinion est imprégné par le jugement, concernant en particulier :

- (a) la collecte des éléments probants : par exemple, en décidant de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit ; et
- (b) le fondement des conclusions basées sur les éléments probants recueillis : par exemple, en appréciant le caractère raisonnable des estimations faites par la direction lors de l'établissement des états financiers.

20. De plus, d'autres limitations peuvent affecter le caractère persuasif des éléments probants disponibles à partir desquels les conclusions relatives à une assertion particulière sont tirées<sup>(1)</sup> (p.ex., les transactions entre parties liées). Dans ces situations, certaines des normes ISA identifient des procédures d'audit spécifiques qui, en raison de la nature de l'assertion particulière concernée, permettent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en l'absence :

- (a) de circonstances inhabituelles qui augmentent le risque d'anomalies significatives au-delà de celui qui serait normalement attendu ; et
- (b) de toute indication qu'une anomalie significative est survenue.

---

<sup>(1)</sup> Les paragraphes 15-18 de la Norme (ISA) 500 « Eléments probants », explicitent l'utilisation des assertions dans la collecte des éléments probants.

21. En conséquence des facteurs rappelés ci-avant, un audit n'apporte pas une garantie que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, ceci simplement parce que l'assurance absolue n'existe pas du fait même qu'une assurance absolue ne peut être atteinte. De plus, l'opinion exprimée par l'auditeur n'apporte pas d'assurance sur la viabilité future de l'entité, pas plus que sur l'efficacité ou l'efficacités avec lesquelles la direction a conduit les affaires de l'entité.

### **Risque d'audit et caractère significatif**

22. Les entités mettent en œuvre des stratégies afin d'atteindre leurs objectifs et, compte tenu de la nature de leurs opérations et du secteur d'activité, de la réglementation de l'environnement dans lequel elles opèrent, et de leur taille et de leur complexité, font face à une diversité de risques opérationnels<sup>(2)</sup>. La direction a la responsabilité d'identifier de tels risques et de prendre les mesures pour y faire face. Cependant, tous ces risques ne concernent pas l'établissement des états financiers. L'auditeur n'est finalement concerné que par ceux qui peuvent avoir un impact sur les états financiers.

23. L'auditeur recueille et évalue les éléments probants afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Le concept d'assurance raisonnable inclut de façon implicite le fait qu'il existe un risque que l'opinion exprimée puisse être inappropriée. Le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers erronés de façon significative est dénommé « risque d'audit »<sup>(3)</sup>.

**24. L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable répondant aux objectifs d'un audit.** L'auditeur réduit le risque d'audit en définissant et en mettant en œuvre des procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. L'assurance raisonnable est obtenue lorsque l'auditeur a pu réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

---

<sup>(2)</sup> Les paragraphes 30-34 de la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », abordent le concept de risque lié à l'activité et la manière dont celui est lié au risque d'anomalies significatives.

<sup>(3)</sup> Cette définition du risque d'audit exclut le risque que l'auditeur puisse de façon erronée exprimer une opinion sur le fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

25. Le risque d'audit est fonction du risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers (ou plus succinctement, le "risque d'anomalies significatives", c'est-à-dire le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives avant audit) et du risque que l'auditeur ne détecte pas des telles anomalies (« risque de non-détection »). L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour évaluer le risque d'anomalies significatives et tente de limiter le risque de non-détection en réalisant des procédures d'audit complémentaires sur la base d'une telle évaluation (cf. Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », et la Norme ISA 330 « Procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques »). Le processus d'audit implique l'exercice d'un jugement professionnel dans la définition de l'approche d'audit, en mettant l'accent sur ce qui peut être erroné (c'est-à-dire quelles sont les anomalies potentielles qui peuvent survenir) au niveau des assertions (voir la Norme ISA 500 « Éléments probants ») et en réalisant des procédures d'audit répondant aux risques identifiés afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

26. L'auditeur n'est concerné que par les anomalies significatives ; il ne peut donc être rendu responsable des anomalies non détectées qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. L'auditeur examine si l'effet des anomalies détectées et non corrigées, prises individuellement et en cumulé, sont significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Le caractère significatif et le risque d'audit sont liés (cf. Norme ISA 320 « Caractère significatif en matière d'audit »). Afin de concevoir des procédures d'audit permettant de déterminer si des anomalies ont un caractère significatif au regard des états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur évalue le risque d'anomalies significatives à deux niveaux : au niveau des états financiers dans leur globalité et au niveau des flux de transactions, des soldes de comptes, des informations fournies dans les états financiers et des assertions concernées<sup>(4)</sup>.

27. L'auditeur évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers dans leur globalité ; celui-ci se réfère aux risques d'anomalies significatives qui concernent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affecte potentiellement plusieurs assertions. Les risques de cette nature sont souvent en relation avec l'environnement

---

<sup>(4)</sup> La Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » donne de plus amples indications sur ce qui est demandé à l'auditeur en matière d'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions.

de contrôle de l'entité (bien que ces risques puissent aussi être liés à d'autres facteurs, tel qu'un déclin économique) et ne sont pas nécessairement des risques qui s'identifient à des assertions spécifiques au niveau des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers. En réalité, ce risque global reflète des circonstances qui augmentent le risque qu'ils puissent exister des anomalies significatives dans n'importe quel chiffre de différentes assertions, par exemple, résultant du fait que la direction passe outre le contrôle interne. De tels risques peuvent être particulièrement importants lors de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. La réponse de l'auditeur à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers dans leur globalité comprend la connaissance, l'expérience et la compétence du personnel auquel sont assignées des responsabilités importantes relatives à la mission, y compris le recours éventuel à des experts, les niveaux appropriés de supervision et, s'ils existent, des faits ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

28. L'auditeur évalue également le risque d'anomalies significatives dans les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, dans la mesure où cette évaluation lui permet de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions<sup>(5)</sup>. L'auditeur tente de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, afin de lui permettre, en conclusion des travaux d'audit, d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, en ayant réduit le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Les auditeurs utilisent diverses approches pour atteindre cet objectif<sup>(6)</sup>.

29. L'analyse dans les paragraphes suivants précise quels sont les composants du risque d'audit. Le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se compose des deux éléments suivants:

---

<sup>(5)</sup> La Norme ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » donne des modalités d'application sur ce qui est demandé à l'auditeur pour définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés au niveau des assertions.

<sup>(6)</sup> L'auditeur peut utiliser une matrice qui exprime en terme mathématique la relation générale qui existe entre les composants du risque d'audit permettant d'aboutir au niveau approprié du risque de non-détection. Certains auditeurs trouvent ce type de matrice utile lors de la planification de procédures d'audit pour atteindre un niveau de risque d'audit désiré, bien que l'utilisation d'une telle matrice n'élimine pas le jugement nécessaire et sous-jacent au processus d'audit.

- le « risque inhérent » qui correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants. Le risque de telles anomalies est plus élevé pour certaines assertions et les flux de transactions, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, pour autant qu'ils leur sont liés, que pour d'autres. Par exemple, des calculs complexes sont plus susceptibles de comporter des erreurs que des calculs simples. Les comptes qui comportent des montants provenant d'estimations comptables sujettes à des évaluations empreintes d'incertitudes importantes entraînent de plus grands risques que ceux qui ne comportent que des opérations de routine ou des éléments factuels. Des circonstances externes qui entraînent des risques liés à l'activité peuvent également affecter le risque inhérent. Par exemple, les développements technologiques peuvent entraîner l'obsolescence d'un produit particulier, conduisant par là-même à la possibilité d'un inventaire surévalué. Outre ces circonstances qui sont particulières à une assertion donnée, des facteurs internes ou environnementaux qui concernent certaines ou tous les flux de transactions, soldes de comptes, ou informations fournies dans les états financiers, peuvent affecter le risque inhérent relatif à une assertion spécifique. Ces derniers comprennent, par exemple, une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de défaillances d'entreprises.
  
- le « risque lié au contrôle » est le risque qu'une anomalie susceptible de survenir dans une assertion et pouvant présenter un caractère significatif soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité. Ce risque dépend de l'efficacité, de la conception et du fonctionnement du contrôle interne destiné à atteindre les objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers. Certains risques liés au contrôle subsisteront toujours du fait des limites inhérentes au contrôle interne.

30. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont des risques propres à l'entité; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers. Il est demandé à l'auditeur d'évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour définir des procédures d'audit complémentaires, bien que cette évaluation relève du jugement et non de la mesure

précise du niveau de risque. Lorsque son évaluation du risque d'anomalies se fonde sur l'attente que les contrôles fonctionnent de manière efficace, il met en œuvre des tests de procédures pour justifier son évaluation. Les Normes ISA ne se réfèrent généralement pas au risque inhérent et au risque lié au contrôle séparément, mais plutôt en terme d'évaluation globale du « risque d'anomalies significatives ». Bien que les Normes ISA décrivent en règle générale l'évaluation globale du risque d'anomalies significatives, l'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle de manière séparée ou globale, en fonction des techniques d'audit adoptées ou des méthodologies suivies et de considérations pratiques. L'évaluation du risque d'anomalies significatives peut être exprimée en terme quantitatif, tel que des pourcentages, ou en terme non-quantitatif. En tout état de cause, la nécessité pour l'auditeur de procéder à une évaluation appropriée du risque est plus importante que les différentes approches utilisées pour y parvenir.

31. Le « risque de non-détection » désigne le risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie qui existe dans une assertion et qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies. Le risque de non-détection est fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Le risque de non-détection ne peut pas être réduit à zéro car l'auditeur n'examine généralement pas chacun des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers, ou du fait d'autres facteurs. Ces autres facteurs incluent la possibilité que l'auditeur puisse choisir une procédure d'audit inappropriée, applique de façon erronée une procédure d'audit appropriée, ou donne une mauvaise interprétation aux résultats des travaux d'audit. Ces autres facteurs peuvent généralement être traités par une planification adéquate des travaux, par une affectation correcte du personnel à la mission, par l'exercice d'un esprit critique et par une supervision et une revue des travaux d'audit réalisés.

32. Le risque de non-détection est lié à la nature, au calendrier et à l'étendue des travaux d'audit, tels qu'ils sont définis par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Pour un niveau de risque d'audit donné, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions. Plus l'auditeur considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives élevé, moins il peut accepter un risque élevé de non-détection. A l'inverse, plus il considère que le risque existant d'anomalies significatives est faible, plus il peut accepter un risque de non-détection plus grand.

## Responsabilité de l'établissement et de la présentation des états financiers

33. Alors qu'il est de la responsabilité de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers et l'exprimer, la direction<sup>(7)</sup> de l'entité est quant à elle seule responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers selon le référentiel comptable applicable, sous la supervision des personnes constituant le gouvernement d'entreprise<sup>(8)</sup>. L'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités.

34. Le terme « états financiers » se réfère à une présentation structurée de l'information financière, qui comprend généralement des notes annexes, établie à partir de la comptabilité et dont l'objectif est de communiquer les ressources économiques de l'entité et ses obligations à une date donnée, ainsi que les changements intervenus dans ces éléments durant une période déterminée, selon un référentiel comptable. Ce terme peut se référer à un jeu complet d'états financiers, mais il peut également viser un état financier individuel, tel qu'un bilan ou un état des produits et des charges et les informations complémentaires qui y sont liées.

35. Les dispositions du référentiel comptable déterminent la forme et le contenu des états financiers et ce que comprend un jeu complet d'états financiers. Dans certains référentiels comptables, un état financier individuel, tel qu'un état des flux de trésorerie et les informations données en notes annexes constituent un jeu complet d'états financiers. Par exemple, les Normes Comptables Internationales pour le Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS), « Présentation de l'information financière sur la base d'une comptabilité de trésorerie » (« *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting* »), stipulent que l'état financier principal pour une entité du secteur public qui établit et présente ses états financiers selon cette norme IPSAS, est un état des encaissements et des paiements. Sur un autre plan, les états financiers préparés selon les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS), ont pour objectif de présenter une information sur la situation financière, sur la

---

<sup>(7)</sup> Le terme « direction » utilisé dans cette Norme ISA vise les personnes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers. D'autres termes peuvent être appropriés selon le référentiel applicable dans une juridiction particulière.

<sup>(8)</sup> La structure du gouvernement d'entreprise varie d'un pays à l'autre, selon l'environnement culturel et légal du pays. En conséquence, les responsabilités respectives de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise varient également selon les dispositions légales prévues dans une juridiction donnée.

performance financière et sur les flux de trésorerie de l'entité. Un jeu complet d'états financiers présentés selon les IFRS comprend un bilan, un compte de résultat, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

36. La direction a la responsabilité d'identifier le référentiel comptable à appliquer dans l'établissement et la présentation des états financiers. La direction est aussi responsable de la préparation et de la présentation des états financiers selon ce référentiel comptable applicable. Cette responsabilité comprend:

- la conception, la mise en place et le maintien d'un contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs ;
- la sélection et l'application de méthodes comptables appropriées ; et
- la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

### **Acceptation du référentiel comptable adopté**

**37. L'auditeur doit déterminer si le référentiel comptable adopté par la direction pour l'établissement des états financiers est acceptable.** L'auditeur examine généralement si ce référentiel est acceptable lors de l'acceptation de la mission, ainsi qu'il est précisé dans la Norme ISA 210 « Termes de la mission d'audit ». Un référentiel comptable acceptable est qualifié dans les Normes ISA de « référentiel comptable applicable ».

38. L'auditeur détermine si le référentiel comptable adopté par l'entité est acceptable au regard de la nature de l'entité (p.ex., s'il s'agit d'une entité commerciale, d'une entité du secteur public ou d'une entité à but non-lucratif) et de l'objectif des états financiers.

### ***Etats financiers dont l'objectif est de donner une information financière répondant aux besoins d'utilisateurs spécifiques***

39. Dans certaines situations, l'objectif des états financiers sera de répondre aux besoins d'informations d'utilisateurs spécifiques. Les besoins de ces utilisateurs détermineront le

référentiel comptable applicable en la circonstance. Des référentiels comptables qui répondent aux besoins d'utilisateurs spécifiques sont, par exemple: un référentiel comptable utilisé pour établir des états financiers fiscaux joints à la déclaration fiscale d'une entité, les dispositions en matière d'établissement de rapports financiers édictées par une autorité de contrôle gouvernementale pour la présentation d'un jeu complet d'états financiers qui répondent à ses besoins d'informations, un référentiel comptable établi par des clauses spécifiques d'un contrat et précisant quels sont les états financiers à établir. Des états financiers préparés selon de tels référentiels comptables peuvent être les seuls états financiers présentés par l'entité ; dans de telles circonstances, ils sont souvent utilisés par les tiers en plus des utilisateurs pour lesquels ce référentiel a été spécifiquement conçu. Malgré la large diffusion des états financiers dans ces situations, les états financiers en question sont malgré tout considérés comme répondant aux besoins de l'information financière d'utilisateurs spécifiques tels qu'ils sont décrits dans les normes ISA. La Norme ISA 800 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales » définit les procédures et les principes fondamentaux ainsi que leurs modalités d'application relatives à des états financiers dont l'objectif est de répondre aux besoins d'utilisateurs spécifiques. Bien que ces derniers puissent ne pas être identifiés, des états financiers préparés selon un référentiel comptable dont l'objectif ne s'appuie pas sur le concept d'image fidèle, font également l'objet de la Norme ISA 800.

***Etats financiers dont l'objectif est de donner une information financière commune répondant aux besoins d'un large éventail d'utilisateurs***

40. Nombre d'utilisateurs d'états financiers ne sont pas en position de demander des états financiers préparés pour satisfaire leurs besoins spécifiques d'informations. Bien que la variété d'informations dont ont besoin des utilisateurs spécifiques ne puisse être satisfaite, des informations sont néanmoins communes à un large éventail d'utilisateurs. Les états financiers préparés selon un référentiel comptable dont l'objet est de donner une information commune répondant aux besoins d'un large éventail d'utilisateurs sont désignés comme « états financiers à caractère général ».

***Référentiels comptables publiés par des organismes autorisés ou reconnus***

41. Jusqu'à présent, il n'existe pas de textes officiels définissant les objectifs ou fixant des règles généralement reconnues pour juger du caractère acceptable de référentiels comptables

élaborés pour l'établissement des états financiers à caractère général. En l'absence de tels textes, les référentiels comptables établis par les organismes qui sont autorisés ou reconnus pour publier des normes comptables pouvant être utilisées par certaines entités sont présumés être acceptables pour la présentation par ces entités d'états financiers à caractère général sous réserve que ces organisations suivent une procédure établie et transparente, comportant des délibérations communes et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Des exemples de tels référentiels comptables comprennent:

- les normes IFRS promulguées par le Comité des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*) ;
- les normes IPSAS promulguées par l'*International Federation of Accountants* – Comité des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*) ;
- les principes comptables généralement admis édictés par un organisme normalisateur dans une juridiction particulière.

Ces référentiels comptables sont souvent qualifiés de référentiel comptable applicable dans les dispositions législatives ou réglementaires en matière de présentation d'états financiers à caractère général. Il convient de se référer à la Norme ISA 800 pour les référentiels comptables destinés à répondre aux besoins particuliers d'un organisme public de réglementation ou d'un organisme similaire.

### ***Référentiels comptables complétés par des dispositions relevant de textes législatifs ou réglementaires***

42. Dans certaines juridictions, les dispositions législatives ou réglementaires peuvent compléter un référentiel comptable adopté par la direction d'une entité par des obligations complémentaires relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers. Dans ces juridictions, le référentiel comptable applicable, dans le cadre de l'application des normes ISA, comprend non seulement les dispositions du référentiel comptable adopté mais également les obligations complémentaires, sous réserve qu'elles ne soient pas contradictoires avec ce référentiel. Ceci peut notamment être le cas lorsque les obligations complémentaires

prescrivent de fournir dans les états financiers des informations supplémentaires à celles prévues par le référentiel comptable adopté, ou lorsqu'elles restreignent les différentes options acceptables qui peuvent être choisies aux termes du référentiel comptable adopté. Lorsque les obligations complémentaires sont en contradiction avec le référentiel comptable applicable, l'auditeur discute de la nature de ces obligations avec la direction et notamment si celles-ci peuvent être satisfaites par des informations complémentaires fournies dans les états financiers. Si tel n'est pas le cas, il apprécie la nécessité d'apporter une modification au contenu du rapport d'audit. Cf. Norme ISA 701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) ».

### ***Juridictions dans lesquelles il n'existe pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu***

43. Lorsqu'une entité est immatriculée ou opère dans une juridiction où il n'existe pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu, celle-ci identifie un référentiel comptable applicable. Dans ces juridictions, la pratique consiste souvent à utiliser un référentiel comptable publié par l'un des organismes visés au paragraphe 41. De manière alternative, il peut exister dans ces juridictions des conventions comptables qui sont généralement reconnues comme étant celles applicables pour l'établissement d'états financiers à caractère général présentés par certaines entités spécifiques qui opèrent dans ces juridictions. Si de telles conventions comptables sont adoptées par l'entité, l'auditeur détermine si celles-ci, dans leur globalité, peuvent constituer un référentiel comptable acceptable pour la présentation d'états financiers à caractère général. Lorsque les conventions comptables sont largement appliquées dans une juridiction particulière, la profession comptable dans cette juridiction peut avoir considéré, en s'appuyant sur la pratique des auditeurs, qu'elles constituent un référentiel comptable acceptable. L'auditeur y parvient en examinant si les conventions en question incluent des règles généralement prévues par des référentiels comptables acceptables, ou en comparant les conventions comptables aux règles d'un référentiel comptable existant et considéré comme acceptable.

44. Les référentiels comptables acceptables pour l'établissement d'états financiers à caractère général incluent généralement les caractéristiques suivantes ayant pour objectif de fournir au travers des états financiers une information utile aux utilisateurs de ces derniers:

- (a) un caractère pertinent, en ce sens que l'information fournie par les états financiers est en relation avec la nature de l'entité et les objectifs des états financiers (p.ex., pour une entreprise commerciale qui présente des états financiers à caractère général; la pertinence s'apprécie en termes d'informations nécessaires pour répondre aux besoins communs d'un large éventail d'utilisateurs amenés à prendre des décisions d'ordre économique. Ces besoins se traduisent généralement par une présentation sincère de la situation financière, du résultat des opérations et des flux de trésorerie de l'entité) ;
- (b) un caractère complet, en ce sens que les opérations et les événements, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, qui peuvent affecter la présentation sincère des états financiers, ne sont pas omis ;
- (c) un caractère de fiabilité, en ce sens que l'information fournie par les états financiers:
  - (i) reflète la substance économique des événements et des transactions plutôt que leur fondement juridique ;
  - (ii) résulte d'évaluations et d'appréciations raisonnables similaires dans le temps, et est présentée, y compris l'information fournie dans les états financiers, de façon identique d'une période à l'autre, lorsque cette information est utilisée dans des circonstances similaires ;
- (d) une neutralité, en ce sens que l'information fournie par les états financiers n'est pas biaisée ;
- (e) un caractère intelligible, en ce sens que l'information fournie par les états financiers est claire et compréhensible et n'est pas sujette à interprétation.

45. Une association de diverses conventions comptables dont le but est de satisfaire des préférences individuelles n'est pas un référentiel comptable acceptable pour l'établissement d'états financiers ayant pour objectif de répondre aux besoins d'une information commune d'un large éventail d'utilisateurs.

46. La description du référentiel comptable dans les états financiers comprend une information sur les principes suivis pour leur présentation, sur les méthodes comptables sélectionnées et appliquées pour refléter les transactions significatives et sur les événements importants survenus.

47. L'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables aux principes édictés par un référentiel existant et considéré comme acceptable, tel que, par exemple, les normes IFRS promulguées par l'*International Accounting Standards Board* (IASB). Pour l'audit d'une petite entité, il peut décider de comparer ces conventions comptables à un référentiel comptable édicté spécialement à l'intention de ces entités par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu. Lorsque l'auditeur procède à une telle comparaison et qu'il identifie des différences, la décision quant au fait de savoir si les conventions comptables adoptées par la direction constituent un référentiel comptable acceptable repose sur la prise en compte des raisons de ces différences et sur la possibilité qu'elles puissent conduire à la présentation d'états financiers mensongers.

48. Lorsque l'auditeur conclut que le référentiel comptable adopté par la direction n'est pas acceptable, il s'interroge sur les implications quant à la poursuite de sa mission d'audit (*cf.* Norme ISA 210) et sur son rapport d'audit (*cf.* Norme ISA 701).

### **Expression d'une opinion sur les états financiers**

49. Lorsque l'auditeur exprime une opinion sur un jeu complet d'états financiers à caractère général établis selon un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle (présentation sincère), il se réfère à la Norme **ISA 700 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général »**, définissant les procédures et les principes fondamentaux ainsi que leurs modalités d'application relatives aux questions que l'auditeur prend en compte pour fonder son opinion sur de tels états financiers ainsi qu'à la forme et au contenu du rapport d'audit. L'auditeur se réfère également à la Norme ISA 701 lorsqu'il émet un rapport d'audit modifié, ce dernier pouvant inclure un paragraphe d'observation, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable.

50. L'auditeur se réfère à la Norme ISA 800 lorsqu'il exprime une opinion sur:

- (a) un jeu complet d'états financiers établis conformément à un autre référentiel complet de principes comptables ;
- (b) un composant d'un jeu complet d'états financiers à caractère général ou spécial, tel qu'un état financier pris isolément, des comptes spécifiques, des éléments d'un compte ou des postes des états financiers ;
- (c) le respect des clauses contractuelles ; et
- (d) des états financiers résumés.

51. Outre le fait d'apporter des précisions sur le contenu et la forme des rapports, la Norme ISA 800 décrit également d'autres questions que l'auditeur prend en considération dans de telles missions d'audit spéciales et concernant, par exemple, l'acceptation de la mission et la réalisation de l'audit.

### **Date d'entrée en vigueur**

52. Cette Norme ISA est applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2005.