

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 710, Données comparatives - Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 710**DONNÉES COMPARATIVES - CHIFFRES
CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS
COMPARATIFS**

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

^(*) La présente Norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle Norme ISA 701 et des Normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle Norme ISA 701 et des Normes ISA révisées.

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|--|------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de la présente Norme ISA | 1 |
| Nature des données comparatives | 2 – 3 |
| Date d'entrée en vigueur | 4 |
| Objectifs | 5 |
| Définitions | 6 |
| Diligences requises | |
| Procédures d'audit | 7 – 9 |
| Rapport d'audit | 10 – 19 |
| Modalités d'application et autres informations explicatives | |
| Procédures d'audit | A1 |
| Rapport d'audit | A2 – A13 |

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, doit être lue conjointement avec de la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant les données comparatives dans un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ou n'ont pas été audités, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 510¹ relative aux soldes d'ouverture s'appliquent également.

Nature des données comparatives

2. La nature des données comparatives qui sont présentées dans les états financiers d'une entité dépend des dispositions du référentiel comptable applicable. Il existe deux grandes approches différentes concernant la façon dont l'auditeur rend compte de ses obligations, dans son rapport d'audit, en matière de données comparatives, selon qu'il s'agit de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs. L'approche à retenir est souvent spécifiée par la loi ou la réglementation mais elle peut aussi être précisée dans les termes de la mission.
3. Les différences essentielles entre ces deux approches se traduisent dans le rapport d'audit de la manière suivante :
 - (a) Pour les chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers se réfère uniquement à la période en cours ; tandis que
 - (b) Pour les états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur se réfère à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

La présente Norme ISA traite séparément de la forme de l'opinion exigée dans le rapport d'audit pour chacune de ces deux approches.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - (a) De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable relatives aux données comparatives ; et

¹ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*.

- (b) D'en faire rapport conformément à ses obligations de communication.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:

- (a) Données comparatives – Les montants et informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable.
- (b) Chiffres correspondants – Les données comparatives dans lesquelles les montants et autres informations relatifs à la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censés être lus uniquement en relation avec les montants et autres informations relatifs à la période en cours (dénommés «chiffres de la période en cours»); le niveau de détail que présentent les montants et informations correspondants est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.
- (c) États financiers comparatifs – les données comparatives dans lesquelles les montants et autres informations relatifs à la période précédente sont inclus dans les états financiers de la période en cours à des fins de comparaison et, s'ils sont audités, sont visés par l'opinion de l'auditeur. le niveau de détail des informations présentées dans ces états financiers comparatifs est comparable à celui des états financiers de la période en cours.

Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références faites à une « période précédente » doivent être comprises comme désignant aussi des « périodes précédentes » lorsque les données comparatives incluent des montants et informations relatifs à plus d'une période.

Diligences requises

Procédures d'audit

- 7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, l'auditeur doit apprécier si :
 - (a) Les données comparatives sont en accord avec les montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités ; et
 - (b) Les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et communiqués de manière adéquate.
- 8. Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une possible anomalie significative dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances en vue

de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la Norme ISA 560². Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés.

9. Ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 580³, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes couvertes par son opinion d'audit. Il doit aussi obtenir une déclaration écrite spécifique concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de périodes précédentes qui affecte les données comparatives. (Voir par. A1)

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14. (Voir par. A2)
11. Si le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et si le point à l'origine de cette opinion modifiée n'a pas été résolu, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :
 - (a) Soit faire référence, dans la description du point à l'origine de l'opinion modifiée, tant aux chiffres de la période en cours qu'aux chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ; ou
 - (b) Soit, dans les autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants. (Voir par. A3 – A5)
12. Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir par. A6)

² Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture*, paragraphes 14–17.

³ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 14.

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, et si la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points :
- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et
 - (c) La date de ce rapport. (Voir par. A7)

États financiers de la période précédente non audités

14. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours⁴. (Voir par. A8)

États financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée. (Voir par. A9-A10)
16. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, l'auditeur doit, si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment, indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points, en application de la Norme ISA 706 (Révisée)⁵. (Voir par. A11)

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

17. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :
- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;

⁴ Norme ISA 510, paragraphe 6.

⁵ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 8.

- (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et
- (c) La date de ce rapport ;

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis par ce dernier avec les états financiers.

18. Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative affectant les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait auparavant établi un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité⁶, et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et si l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur ces états financiers modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir par. A12)

États financiers de la période précédente non audités

19. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours⁷ (Voir par.A13).

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Voir par. 9)

- A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont demandées pour toutes les périodes couvertes par l'opinion de l'auditeur, car la direction doit reconfirmer que les déclarations écrites qu'elle a faites précédemment sur la période précédente restent valables. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites ne sont demandées que pour les états financiers de la période en cours, car l'opinion de l'auditeur porte sur ces états financiers, dont les chiffres correspondants font partie intégrante. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite spécifique sur toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de périodes précédentes qui affecte les données comparatives.

⁶ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

⁷ Norme ISA 510, paragraphe 6.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

Absence de référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur (Voir par. 10)

A2. L'opinion de l'auditeur ne fait pas référence aux chiffres correspondants car elle porte sur les états financiers de la période en cours pris dans leur ensemble, dont les chiffres correspondants font partie intégrante.

Point non résolu ayant entraîné une modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur la période précédente (Voir par. 11)

A3. Lorsque le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée a été résolu et correctement comptabilisé ou inclus dans l'information fournie dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable, l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée précédente.

A4. Si l'opinion de l'auditeur sur la période précédente, telle qu'exprimée précédemment, était une opinion modifiée, le point non résolu qui a donné lieu à cette modification peut ne plus être pertinent au regard des chiffres de la période en cours. Néanmoins, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable (selon les cas) peut être requise sur les états financiers de la période en cours, en raison des incidences avérées ou possibles de ce point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de la période précédente.

A5. À titre d'illustration, l'annexe contient des exemples de rapports d'audit pour les cas où le rapport d'audit relatif à la période précédente comportait une opinion modifiée et où le point à l'origine de la modification n'a pas été résolu (Exemples 1 et 2).

Anomalie dans les états financiers de la période précédente (Voir par. 12)

A6. Lorsque les états financiers de la période précédente sont erronés et n'ont pas été corrigés et que le rapport de l'auditeur n'a pas été réémis, mais que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période en cours, le rapport de l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations décrivant ces circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations figurant dans les états financiers et décrivant ce point de manière détaillée (voir Norme ISA 706 (Révisée)).

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 13)

A7. À titre d'illustration, l'annexe contient un exemple de rapport d'audit pour les cas où les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et où

la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport d'audit de cet auditeur précédent sur les chiffres correspondants (Exemple 3).

États financiers de la période précédente non audités (Voir par.14)

- A8. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la Norme ISA 705 (Révisée)⁸ requiert qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701⁹.

États financiers comparatifs

Référence aux périodes concernées dans l'opinion de l'auditeur (Voir par.15)

- A9. Du fait que le rapport de l'auditeur sur des états financiers comparatifs vise les états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure un paragraphe d'observations sur une ou plusieurs périodes, tout en exprimant une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.
- A10. À titre d'illustration, l'annexe contient un exemple de rapport d'audit pour les cas où l'auditeur est tenu, dans le cadre de l'audit de la période en cours, d'émettre un rapport portant à la fois sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente, où le rapport d'audit de la période précédente comportait une opinion modifiée et où le point ayant donné lieu à cette modification n'a pas été résolu (Exemple 4).

Cas où l'opinion de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment (Voir par. 16)

- A11. Lorsque le rapport d'audit de la période en cours couvre en même temps les états financiers de la période précédente, l'opinion exprimée sur les états financiers de la période précédente peut être différente de celle exprimée précédemment, si l'auditeur a connaissance, dans le cadre de l'audit de la période en cours, de circonstances ou d'événements qui affectent de manière significative les états financiers de cette période précédente. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires de communication destinées à éviter toute référence future au rapport d'audit émis précédemment sur les états financiers de la période précédente.

⁸ ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 18)

- A12. L'auditeur précédent peut ne pas être en mesure de réémettre son rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente, ou ne pas souhaiter le faire. L'auditeur peut signaler dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que le rapport d'audit émis par l'auditeur précédent sur la période précédente portait sur des états financiers non encore corrigés. En outre, si l'auditeur a été nommé pour effectuer l'audit, et s'il recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur les corrections apportées pour avoir l'assurance qu'elles sont appropriées, son rapport d'audit peut aussi comporter le paragraphe suivant :

Dans le cadre de notre audit des états financiers de l'exercice 20X2, nous avons également effectué l'audit des ajustements, décrits dans la Note X, qui ont été faits pour corriger les états financiers de l'exercice 20X1. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été faits correctement. N'ayant pas été nommés pour effectuer un audit ou un examen limité des états financiers de la société pour l'exercice 20X1, ni pour mettre en œuvre de quelconques procédures d'audit sur ces états, en dehors des travaux visant à vérifier ces ajustements, nous n'exprimons pas d'opinion ni ne donnons aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice 20X1 pris dans leur ensemble.

États financiers de la période précédente non audités (Voir par.19)

- A13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la Norme ISA 705 (Révisée) requiert qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.

Annexe

(Voir par. A5, A7, A10)

Exemples de rapports de l'auditeur^(*)**Exemple 1 – Chiffres correspondants**

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis 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 de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210².
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à la modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours est significative et requiert une modification de l'opinion de l'auditeur sur ces chiffres.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)³, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

¹ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)*.

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

³ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁴

Opinion avec réserve

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

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent 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

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Ceci résulte d'une décision, prise par la direction au début de l'exercice précédent, qui avait entraîné une réserve dans notre rapport d'audit sur les états financiers relatifs audit exercice. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5 % pour les constructions et de 20 % pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx fin 20X1 et à xxx fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁵

⁴ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

⁵ 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.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)⁶ – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]

⁶ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

Exemple 2 – Chiffres correspondants

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à la modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours n'est pas significative, mais une modification de l'opinion de l'auditeur est néanmoins nécessaire, en raison de l'incidence avérée ou potentielle de ce point sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de la période précédente.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁷

Opinion avec réserve

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

A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent 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

Notre nomination en tant qu'auditeur de la Société étant intervenue au cours de l'année 20X0, nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique des stocks en début d'exercice et n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues à cette date. Les stocks d'ouverture influant sur la détermination du résultat des opérations, nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements du résultat des opérations pour l'exercice 20X0 et du report à nouveau d'ouverture auraient été nécessaires. Notre opinion sur les états financiers pour la période se terminant le 31 décembre 20X0 a été modifiée en conséquence. Notre opinion sur les états financiers de la période en cours est également modifiée, du fait de l'incidence potentielle de ce point sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de l'exercice précédent.

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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁸

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

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

⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

⁸ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]

Exemple 3 – Chiffres correspondants

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée (c'est-à-dire « sans réserve ») est appropriée en se fondant sur les éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent.
- Il n'est pas interdit à l'auditeur par la loi ou la réglementation de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants, et l'auditeur décide de le faire.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁹

Opinion

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

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent 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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autre point

Les états financiers de la Société 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.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]¹⁰

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹¹

⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹⁰ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

¹¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]

Exemple 4 – États financiers comparatifs

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction en ce qui concerne les états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Dans le cadre de l'audit en cours, l'auditeur est tenu de faire un rapport portant à la fois sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente.
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à cette modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours est significative, tant pour les états financiers de la période en cours que pour ceux de la période précédente, et requiert une modification de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹²

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5 % pour les constructions et de 20 % pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx fin 20X1 et à xxx fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹³

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

¹² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Responsabilités de l’auditeur relatives à l’audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l’exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d’autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]