

*Norme internationale d'audit (ISA)*

---

## Norme ISA 510, MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, 2009

Edition - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

# NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 510

## MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

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

### SOMMAIRE

---

Paragraphe

#### **Introduction**

Champ d'application de cette Norme ISA ..... **1**

Date d'entrée en vigueur ..... **2**

**Objectif** ..... **3**

**Définitions** ..... **4**

#### **Diligences requises**

Procédures d'audit ..... **5**

*Soldes d'ouverture* ..... **5**

*Permanence dans l'application des méthodes comptables* ..... **8**

*Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent* ..... **9**

Conclusions et rapport d'audit ..... **10**

*Soldes d'ouverture* ..... **10**

*Permanence de l'application des méthodes comptables* ..... **12**

*Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent* ..... **13**

#### **Modalités d'application et autres informations explicatives**

Procédures d'audit ..... **A1**

*Aspects particuliers concernant les entités du secteur public* ..... **A1**

*Soldes d'ouverture* ..... **A3**

Conclusions et rapport d'audit ..... **A8**

*Soldes d'ouverture* ..... **A8**

*Modificaion apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent* ..... **A9**

**Annexe** : Exemples de rapports de l'auditeur avec des opinions modifiées

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 510 « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture » doit être lue à la lumière 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 cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Les soldes d'ouverture incluent, en plus des montants reflétés dans les états financiers, des éléments devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements. Lorsque les états financiers comportent des données financières comparatives, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 710<sup>1</sup> s'appliquent également. La Norme ISA 300<sup>2</sup> comporte les diligences requises et les modalités d'application supplémentaires concernant les travaux à effectuer avant de commencer une mission d'audit initiale.

### Date d'entrée en vigueur

2. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009. [Plus haut]

## Objectif

3. Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer :

- (a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et
- (b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

---

<sup>1</sup> Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs ».

<sup>2</sup> Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers ».

## Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (a) mission d'audit initiale – mission dans laquelle les états financiers de la période précédente :
  - (i) n'ont pas fait l'objet d'un audit ; ou
  - (ii) ont été audités par un auditeur précédent.
- (b) soldes d'ouverture – soldes de comptes qui existaient au début de la période. Les soldes d'ouverture sont le report des soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et des méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les points devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements.
- (c) auditeur précédent – auditeur d'un cabinet d'audit différent, qui était auparavant l'auditeur de l'entité et qui a été remplacé par l'auditeur actuel. [Plus haut]

## Diligences requises

### Procédures d'audit

#### *Soldes d'ouverture*

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.

6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir Par. A1 – A2)

- (a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
- (b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
- (c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir Par. A3 – A7)
  - (i) revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;
  - (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou
  - (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture. [Plus haut]

7. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450<sup>3</sup>.

#### *Permanence dans l'application des méthodes comptables*

8. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.

---

<sup>3</sup> Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphes 8 et 12.

*Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent*

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours, conformément à la Norme ISA 315<sup>4</sup>.

**Conclusions et rapport d'audit***Soldes d'ouverture*

10. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705<sup>5</sup>. (Voir Par. A8 [Plus haut])

11. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.

*Permanence de l'application des méthodes comptables*

12. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion :

- (a) que les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel comptable applicable ; ou
- (b) qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisé de façon appropriée ou n'a pas fait l'objet d'une présentation ou d'une information adéquate dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable ;

<sup>4</sup> Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

<sup>5</sup> Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705.

*Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent*

13. Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative sur les états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion sur ces états financiers, conformément aux Normes ISA 705 et ISA 710. (Voir Par. A9)

\*\*\*\*\*

## **Modalités d'application et autres informations explicatives**

### **Procédures d'audit**

*Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir Par. 6)*

A1. Dans le secteur public, il peut exister des restrictions légales ou réglementaires concernant les informations que l'auditeur en place peut obtenir d'un auditeur précédent. Par exemple, si une entité du secteur public précédemment auditee par un auditeur désigné par le pouvoir législatif (par exemple, un auditeur de la Cour des comptes ou une autre personne qualifiée désignée agissant pour le compte de la Cour des comptes) est privatisée, l'ouverture des dossiers de travail ou l'accès aux autres informations que l'auditeur désigné par le pouvoir législatif peut autoriser au nouvel auditeur qui relève du secteur privé, peut être restreint en raison des textes législatifs ou réglementaires relatifs à la confidentialité ou au secret professionnel. Dans les situations où de telles communications sont limitées, il peut être nécessaire de recueillir des éléments probants par d'autres moyens et si des éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, d'en mesurer l'incidence sur l'opinion de l'auditeur. [Plus haut]

A2. Si l'auditeur désigné par le pouvoir législatif confie à un cabinet d'audit du secteur privé l'audit d'une entité du secteur public et choisit un cabinet autre que celui qui a procédé à l'audit des états financiers de l'entité du secteur public de la période précédente, cette situation n'est généralement pas considérée comme un changement d'auditeur au regard de l'auditeur désigné par le pouvoir législatif. Toutefois, selon la nature de l'accord conclu avec ce cabinet,

la mission d'audit peut être considérée par l'auditeur du secteur privé comme une mission initiale au regard de ses responsabilités et, en conséquence, la présente Norme ISA trouve à s'appliquer.

*Soldes d'ouverture (Voir Par. 6(c))*

A3. La nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture sont fonction de facteurs tels que :

- les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- la nature des soldes de comptes, des flux d'opérations et des informations fournies, ainsi que des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours ;
- l'importance des soldes d'ouverture sur les états financiers de la période en cours ;
- le fait de savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités ou non et, dans l'affirmative, si l'opinion de l'auditeur précédent était modifiée.

A4. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur peut être en mesure de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture par la revue des dossiers de travail de celui-ci. Le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis lors d'une telle revue dépend de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur précédent. [Plus haut]

A5. Les règles d'éthique et professionnelles concernées donnent à l'auditeur une ligne de conduite dans sa communication avec l'auditeur précédent.

A6. Pour les actifs et passifs courants, certains éléments probants sur les soldes d'ouverture peuvent être recueillis dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit sur la période en cours. Par exemple, l'encaissement (ou le paiement) de soldes de comptes de créances (de dettes) dans la période en cours fournira certains éléments probants sur leur existence, leurs droits et obligations, leur exhaustivité et leur valorisation à l'ouverture de la période. Dans le cas des stocks, cependant, les procédures d'audit mises en œuvre dans la période en cours sur les soldes des stocks en fin de période fournissent peu d'éléments probants sur les quantités en stock en début de période. En conséquence, des procédures

d'audit supplémentaires peuvent être nécessaires et une ou plusieurs procédures suivantes peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés :

- observation d'un comptage physique des stocks en cours de période et rapprochement avec les quantités en stock en début de période ;
- mise en œuvre de procédures d'audit sur la valorisation des articles en stock en début de période ;
- mise en œuvre de procédures d'audit portant sur la marge brute et la césure des exercices.

A7. Pour les actifs et passifs non courants, tels que les immobilisations corporelles, les participations et les dettes à long terme, certains éléments probants peuvent être recueillis à partir de l'examen de la comptabilité et d'autres informations sous-tendant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut être en mesure de recueillir certains éléments probants sur les soldes d'ouverture à partir de confirmations avec les tiers, par exemple, pour les dettes à long terme et les participations. Dans d'autres cas, il peut avoir besoin de réaliser des procédures d'audit supplémentaires. [Plus haut]

## Conclusions et rapport d'audit

*Soldes d'ouverture* (Voir Par. 10)

A8. La Norme ISA 705 définit les diligences requises et les modalités d'application visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est apportée à l'opinion de l'auditeur. L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit :

- (a) une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances ; ou
- (b) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion non modifiée sur la situation financière.

L'Annexe donne des exemples de rapports d'audit.

*Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent (Voir Par. 13)*

A9. Dans certaines situations, une modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent peut ne pas être pertinente et significative pour l'opinion exprimée sur les états financiers de la période en cours. Ceci peut être le cas lorsque, par exemple, la modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent résultait d'une limitation dans l'étendue des travaux mais que la question à l'origine de cette limitation a été résolue dans la période en cours. [Plus haut]

**Exemples de rapports de l'auditeur avec opinions modifiées****Exemple 1 :**

**Les situations décrites au paragraphe A8(a) englobent les aspects suivants :**

- **L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.**
- **L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie.<sup>1</sup>**
- **La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.**
- **Dans le pays considéré, la loi et la réglementation interdisent à l'auditeur d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion non modifiée sur la situation financière.**

**RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT**

(Destinataire approprié)

**Rapport sur les états financiers<sup>2</sup>**

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, 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 un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

[Plus haut]

<sup>1</sup> Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formulerait une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

<sup>2</sup> Le sous-titre "Rapport sur les états financiers" n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre "Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires" n'est pas utile.

*Responsabilité de la direction<sup>3</sup> relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière<sup>4</sup>, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. [Plus haut]

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère<sup>5</sup> des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité<sup>6</sup>. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes

---

<sup>3</sup> Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

<sup>4</sup> Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ... ».

<sup>5</sup> Dans le cas indiqué dans la note en bas de page 4, cette phrase peut se lire : "En procédant cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne".

<sup>6</sup> Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 4, cette phrase peut se lire : "En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance"

comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

#### *Motif de l'opinion avec réserve*

Nous avons été nommés auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l'ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l'exercice reflété dans l'état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie. [Plus haut]

#### *Opinion avec réserve*

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe "Motif de l'opinion avec réserve", les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

#### *Autres points*

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

#### **Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires**

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

(Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur] [Plus haut]

**Exemple 2 :**

Les situations décrites au **paragraphe A8(b)** englobent les aspects suivants :

- L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.
- L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie<sup>7</sup>.
- La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.
- Une opinion avec réserve portant sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion sans réserve sur la situation financière est considérée appropriée en la circonstance.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

### Rapport sur les états financiers<sup>8</sup>

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, 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 un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

[Plus haut]

<sup>7</sup> Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formulerait une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

<sup>8</sup> Le sous-titre "Rapport sur les états financiers" n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre "Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires" n'est pas utile.

*Responsabilité de la direction<sup>9</sup> relative aux états financiers*

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière<sup>10</sup>, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

*Responsabilité de l'auditeur*

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. [Plus haut]

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère<sup>11</sup> des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité<sup>12</sup>. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des

---

<sup>9</sup> Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

<sup>10</sup> Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ... ».

<sup>11</sup> Dans le cas indiqué dans la note en bas de page 10, cette phrase peut se lire : "En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne".

<sup>12</sup> Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 10, cette phrase peut se lire : "En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance".

méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder une opinion sans réserve sur la situation financière et une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie.

*Motif de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie*

Nous avons été nommés auditeurs de la société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l'ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l'exercice reflété dans l'état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie. [Plus haut]

*Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie*

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe "Motif de l'opinion avec réserve", l'état du résultat global et l'état des flux de trésorerie présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou *donnent une image fidèle de*) la performance financière de la société ABC au 31 décembre 20X1 et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

*Opinion sur la situation financière*

A notre avis, l'état de situation financière présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs (ou *donne une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

*Autres points*

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé dans son rapport en date du 31 mars 20X1 une opinion non modifiée sur ces états. [Plus haut]

**Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires**

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

(Signature de l'auditeur)

(Date du rapport de l'auditeur)

(Adresse de l'auditeur) [Plus haut]