

Norme internationale d'audit (ISA)

**Norme ISA 705,
MODIFICATIONS APPORTEES A L'OPINION
FORMULEE DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT**

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 705**MODIFICATIONS APPORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE
RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT**

(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	<u>1</u>
Types d'opinions modifiées	<u>2</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>3</u>
Objectif	<u>4</u>
Définitions	<u>5</u>
Diligences requises	
Situations qui requièrent une opinion modifiée	<u>6</u>
Détermination du type d'opinion modifiée	<u>7</u>
<i>Opinion avec réserve</i>	<u>7</u>
<i>Opinion défavorable</i>	<u>8</u>
<i>Impossibilité d'exprimer une opinion</i>	<u>9</u>
<i>Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission</i>	<u>11</u>
<i>Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion</i>	<u>15</u>
Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée	<u>16</u>
<i>Motif de l'opinion modifiée</i>	<u>16</u>
<i>Paragraphe d'opinion</i>	<u>22</u>
<i>Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable</i>	<u>26</u>
<i>Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion</i>	<u>27</u>

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	<u>28</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Types d'opinions modifiées.....	<u>A1</u>
Nature des anomalies significatives	<u>A2</u>
<i>Caractère approprié des méthodes comptables retenues</i>	<u>A4</u>
<i>Application des méthodes comptables retenues</i>	<u>A6</u>
<i>Caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers</i>	<u>A7</u>
Nature d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	<u>A8</u>
Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission	<u>A13</u>
Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion.....	<u>A16</u>
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée.....	<u>A17</u>
<i>Fondement de l'opinion modifiée</i>	<u>A17</u>
<i>Paragraphe d'opinion</i>	<u>A21</u>
Exemple de rapports de l'auditeur.....	<u>A23</u>
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	<u>A25</u>

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion

La Norme Internationale Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », 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

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700¹, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire.

Types d'opinions modifiées

2. La présente Norme ISA prévoit trois types d'opinion modifiée, à savoir : une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend :

- (a) de la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir : les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives ; et
- (b) du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème. (Voir Par. A1)

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :

- (a) lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
- (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. [Plus haut]

¹ Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

Définitions

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

- (a) Caractère diffus – expression utilisée, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences sur les états financiers des anomalies ou les incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :
 - (i) ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
 - (ii) représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou
 - (iii) au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.
- (b) Opinion modifiée – Opinion avec réserve, opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion. [Plus haut]

Diligences requises

Situations qui requièrent une opinion modifiée

6. L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit :
- (a) lorsqu'il conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
(Voir Par. A2 – A7)
 - (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir Par. A8 – A12) [Plus haut]

Détermination du type d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :

- (a) lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou
- (b) lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers. [Plus haut]

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.

10. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers. [Plus haut]

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

12. Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité², et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. [Plus haut]

13. Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications :

- (a) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou
- (b) s'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :
 - (i) soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable ; ou (Voir Par. A13 – A14)
 - (ii) soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. [Plus haut]

14. Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i), il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu une modification de l'opinion. (Voir Par. A15)

² Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée sur la base du même référentiel comptable sur un état financier seul ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir Par. A16) [Plus haut]

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée.*Motif de l'opinion modifiée*

16. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la Norme ISA 700, inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème donnant lieu à la modification. Il doit insérer dans son rapport ce paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion et l'intituler « Motif de l'opinion avec réserve », « Motif de l'opinion défavorable », ou « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir Par. A17)

17. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations fournies chiffrées), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable. Lorsqu'il n'est pas réalisable en pratique de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ledit paragraphe. (Voir Par. A18) [Plus haut]

18. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations fournies non chiffrées, il doit expliquer en quoi ces informations sont erronées dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée.

19. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :

- (a) s'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- (b) décrire dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée la nature de l'information omise ; et
- (c) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant où cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.
(Voir Par. A19)

20. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons de cette impossibilité dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée. [Plus haut]

21. Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans le paragraphe de motif de l'opinion modifiée, tout autre problème dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence. (Voir Par. A20)

Paragraphe d'opinion

22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable », ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir Par. A21, A23 – A24)

23. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, sous réserve du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve » :

- (a) les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ;
ou

- (b) les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le concept de conformité. [Plus haut]

Lorsque la modification de l'opinion résulte d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser la rédaction suivante dans l'opinion modifiée : "sous réserve de l'incidence éventuelle du (des) point(s)...". (Voir Par. A22)

24. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe de motif de l'opinion défavorable :

- (a) les états financiers ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle), conformément au référentiel comptable applicable, lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ; ou
- (b) les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, lorsque celui-ci est un référentiel reposant sur le concept de conformité. [Plus haut]

25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion :

- (a) qu'en raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion, il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit, et, en conséquence,
- (b) il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers. [Plus haut]

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable

26. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de sa responsabilité afin de préciser qu'il considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion modifiée.

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion

27. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier le paragraphe d'introduction de son rapport d'audit pour indiquer qu'il a été nommé pour auditer les états financiers. Il doit aussi modifier la description de sa responsabilité et celle de l'étendue des travaux d'audit pour seulement préciser : « Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de notre audit effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Cependant, en raison du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit. »

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

28. Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation envisagée. (Voir Par. A25) [Plus haut]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Types d'opinions modifiées (Voir Par. 2)

A1. Le tableau ci-après illustre comment le jugement de l'auditeur sur la nature du problème donnant lieu à la modification de son opinion, ainsi que sur le caractère diffus ou non de son incidence ou de son incidence éventuelle sur les états financiers, permet de déterminer le type d'opinion à exprimer.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers</i>	
	<i>Significatif mais non diffus</i>	<i>Significatif et diffus</i>

Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Nature des anomalies significatives (Voir Par. 6(a))

A2. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur, pour forger son opinion sur les états financiers, de conclure s'il a ou pas obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives³. Pour ce faire, l'auditeur tient compte de son évaluation des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers conformément à la Norme ISA 450⁴. [Plus haut]

A3. La Norme ISA 450 définit une anomalie comme l'écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément des états financiers ou de l'information fournie y afférente, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, tel que requis par le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir au regard :

- (a) du caractère approprié des méthodes comptables retenues ;
- (b) de l'application des méthodes comptables retenues ; ou
- (c) du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers. [Plus haut]

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

A4. Au regard du caractère approprié des méthodes comptables que la direction a retenues, les anomalies significatives dans les états financiers peuvent résulter :

- (a) de méthodes comptables retenues qui ne sont pas cohérentes avec le référentiel comptable applicable ; ou
- (b) d'états financiers, y compris les notes y afférentes, qui ne reflètent pas les opérations et les événements les sous-tendant de manière à donner une présentation sincère.

³ Norme ISA 700, paragraphe 11.

⁴ Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11.

A5. Des référentiels comptables contiennent souvent des dispositions en matière de comptabilisation des changements de méthodes comptables et d'informations à fournir les concernant. Lorsque l'entité a modifié son choix de méthodes comptables importantes, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir si l'entité n'a pas satisfait à ces dispositions. [Plus haut]

Application des méthodes comptables retenues

A6. Au regard de l'application des méthodes comptables retenues, des anomalies significatives dans les états financiers peuvent survenir :

- (a) lorsque les méthodes comptables retenues n'ont pas été appliquées par la direction conformément au référentiel comptable, y compris lorsqu'elles n'ont pas été appliquées de manière permanente d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (principe de permanence des méthodes) ; ou
- (b) en raison des modalités d'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur d'application non intentionnelle).

Caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers

A7. Au regard du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers, des anomalies significatives peuvent survenir lorsque :

- (a) les états financiers ne comportent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable ;
- (b) les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel comptable applicable ; ou
- (c) les états financiers ne donnent pas les informations nécessaires pour aboutir à une présentation sincère. [Plus haut]

Nature d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés
(Voir Par. 6(b))

A8. L'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée limitation à l'étendue des travaux d'audit) peut résulter :

- (a) de circonstances en dehors du contrôle de l'entité ;
- (b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ; ou

(c) de limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir d'autres procédures alternatives. Lorsque ceci n'est pas réalisable, les diligences requises aux paragraphes 7(b) et 10 s'appliquent selon les cas. Des limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres implications pour l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraudes et sur la décision de poursuivre ou non de la mission. [Plus haut]

A10. Constituent par exemple des circonstances en dehors du contrôle de l'entité :

- la destruction de la comptabilité de l'entité ;
- la saisie de la comptabilité d'un composant important pour une période de temps indéfinie par des autorités gouvernementales.

A11. Constituent par exemple des circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une participation dans une entreprise associée, et l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières de cette dernière afin d'apprécier si la méthode de la mise en équivalence a été correctement appliquée ;
- la date de la nomination de l'auditeur est telle qu'il n'a pas été en mesure d'assister à l'inventaire physique des stocks ;
- l'auditeur considère que la seule réalisation de contrôles de substance n'est pas suffisante, alors que les contrôles au sein de l'entité ne sont pas efficaces.

A12. Constituent par exemple une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés provenant d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :

- la direction n'autorise pas l'auditeur à assister à l'inventaire physique des stocks ;

- la direction n'autorise pas l'auditeur à procéder à des demandes de confirmations externes de soldes de comptes spécifiques. [Plus haut]

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission (Par. 13(b) – 14)

A13. La possibilité de se démettre de la mission d'audit peut dépendre du stade d'avancement de celle-ci au moment où la direction impose une limitation à l'étendue des travaux. Si l'auditeur a substantiellement achevé l'audit, il peut décider de le compléter dans la mesure du possible, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion et expliquer la limitation à l'étendue de ses travaux dans le paragraphe motivant l'impossibilité d'exprimer une opinion avant de se démettre. [Plus haut]

A14. Dans certains cas, se démettre de la mission d'audit peut ne pas être possible lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation de poursuivre la mission d'audit. Ceci peut être le cas pour un auditeur qui est nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Ceci peut aussi être le cas dans des pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période donnée, ou nommé pour une période donnée et où il lui est interdit de se démettre de la mission soit avant d'avoir achevé l'audit de ces états financiers, soit avant la fin de cette période. L'auditeur peut aussi s'interroger sur la nécessité d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit⁵.

A15. Dans le cas où l'auditeur conclut qu'il est nécessaire de se démettre de la mission d'audit en raison d'une limitation à l'étendue de l'audit, l'auditeur peut avoir l'obligation professionnelle, légale ou réglementaire de communiquer à des instances de supervision ou aux détenteurs du capital de l'entité des informations sur les conditions de sa démission.

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion (Voir Par. 15)

A16 Les exemples suivants illustrent des situations qui ne seraient pas en contradiction avec la formulation par l'auditeur d'une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion:

⁵ Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe A5.

- l'expression, dans un même rapport, d'une opinion non modifiée sur les états financiers établis conformément à un référentiel comptable donné et l'expression d'une opinion défavorable sur ces mêmes états financiers établis conformément à un référentiel comptable différent⁶ ;
- la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations ainsi que sur les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée concernant la situation financière (voir Norme ISA 510⁷). Dans un tel cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. [Plus haut]

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant un paragraphe d'opinion modifiée

Fondement de l'opinion modifiée (Voir Par. 16 – 17, 19, 21)

A17. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur contribue à favoriser la compréhension des utilisateurs et à identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. En conséquence, bien que la standardisation de la formulation d'une opinion modifiée et de la description du motif de la modification ne soit pas nécessairement possible, l'harmonisation tant de la forme que du contenu du rapport de l'auditeur est souhaitable.

A18. Un exemple des incidences financières d'une anomalie significative que l'auditeur peut décrire dans le paragraphe motivant l'opinion modifiée est, dans le cas d'une surévaluation des stocks, le chiffrage de ses incidences sur l'impôt sur les bénéfices, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres. [Plus haut]

A19. Mentionner l'information omise dans le paragraphe motivant l'opinion modifiée ne serait pas réalisable en pratique si :

- (a) les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour l'auditeur ;
ou
- (b) sur la base du jugement de l'auditeur, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard du rapport d'audit.

⁶ Voir paragraphe A32 de la Norme ISA 700 pour une description de cette situation.

⁷ Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture », paragraphe 10.

A20. Une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion en raison d'un problème spécifique décrit dans le paragraphe motivant l'opinion, ne justifie pas de ne pas mentionner d'autres points identifiés qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion. Dans de telles situations, l'information sur ces autres points dont l'auditeur a connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers. [\[Plus haut\]](#)

Paragraphe d'opinion (Voir [Par. 22](#) – [23](#))

A21. L'intitulé de ce paragraphe fait clairement apparaître aux utilisateurs que l'opinion de l'auditeur est modifiée et indique le type de modification.

A22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il n'est pas approprié d'utiliser une phrase telle que "sous le bénéfice des explications qui suivent" ou "à l'exception de" dans le paragraphe d'opinion dès lors que ces expressions ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Exemple de rapports de l'auditeur

A23. Les exemples 1 et 2 donnés dans l'annexe illustrent des rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable en raison du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A24. L'exemple 3 donné dans l'annexe illustre un rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison du fait que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 illustre une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers. L'exemple 5 illustre une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur de nombreux postes des états financiers. Dans chacun de ces deux derniers exemples, les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité sont à la fois significatives et présentent un caractère diffus. [\[Plus haut\]](#)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir [Par. 28](#))

A25. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des situations qui conduisent à envisager une modification de l'opinion de l'auditeur et de la formulation proposée permet :

- (a) à l'auditeur, d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la (des) modification(s) envisagée(s) et des raisons (ou circonstances) sous-jacentes à cette (ces) modification(s) ;
- (b) à l'auditeur, de rechercher l'accord des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les faits donnant lieu à la (aux) modification(s) envisagée(s), ou de confirmer les points de désaccord avec la direction ; et
- (c) d'offrir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la possibilité, lorsque ceci est approprié, de fournir à l'auditeur toute information et explication complémentaire se rapportant au(x) problème(s) donnant lieu à une (des) modification(s) envisagée(s). [Plus haut]

Annexe

(Voir [Par. A23](#) – [A24](#))

Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant plusieurs postes des états financiers. [\[Plus haut\]](#)

Exemple 1 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210¹.**
- **Les stocks sont erronés. L'anomalie est considérée comme significative mais n'a pas un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

[Plus haut]

¹ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers²

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.

Responsabilité de la direction³ 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 Financière⁴, 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

² 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 ou réglementaires » n'est pas utile.

³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁴ 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 ... »

présentation sincère⁵ 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'entité⁶. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des 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 notre opinion avec réserve. [Plus haut]

Motif de l'opinion avec réserve

Les stocks détenus par l'entité sont portés au bilan pour un montant de xxx. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation mais a seulement retenu le coût, ce qui n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. Les documents comptables de l'entité font ressortir que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation, une dépréciation de xxx aurait été nécessaire pour ramener ceux-ci à leur valeur de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et xxx.

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence 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.

⁵ Dans le cas indiqué dans 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 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 ».

⁶ 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 ».

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 faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'états financiers consolidés à usage général, établis par la direction de la société mère, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **Les états financiers comportent des anomalies significatives en raison de la non consolidation d'une filiale. L'anomalie significative est considérée comme ayant un caractère diffus dans les états financiers. L'incidence de l'anomalie sur les états financiers n'a pas pu être déterminée en pratique.**
- **Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers consolidés⁷

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction⁸ relative aux états financiers consolidés

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière⁹, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. [Plus haut]

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers consolidés 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 consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

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 consolidés. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette

⁷ Le sous-titre « Rapport sur les états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » n'est pas utile.

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

⁹ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ... »

évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère¹⁰ des états financiers consolidés 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'entité¹¹. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés. [Plus haut]

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

Motif de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20X1 du fait qu'elle n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les Normes Internationales d'Information Financière, cette filiale aurait dû être consolidée en raison du contrôle exercé par la société. Dans l'hypothèse où la filiale XYZ aurait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de l'omission de cette filiale dans la consolidation n'ont pu être déterminées. [Plus haut]

Opinion défavorable

A notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe 'Motif de l'opinion défavorable', les états financiers consolidés ne présentent pas sincèrement (ou *ne donnent pas une image fidèle de*) la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre

¹⁰ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 9, 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 consolidés 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 ».

¹¹ 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 consolidés, 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 consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 9, 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 consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

20X1, ainsi que (*de*) leur performance financière et (*de*) leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

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.] [\[Plus haut\]](#)

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un investissement dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais n'ont pas un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers¹²

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.

*Responsabilité de la direction*¹³ 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 Financière¹⁴, 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

¹² 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 ou réglementaires" n'est pas utile.

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

¹⁴ 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 ... »

présentation sincère¹⁵ 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'entité¹⁶. Un audit consiste également à apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers. [Plus haut]

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

Motif de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît sur l'état de situation financière du 31 décembre 20X1 pour un montant de xxx, et la quote-part du résultat net de xxx de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que de la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice, revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires. [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

¹⁵ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 14 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 ».

¹⁶ 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 14 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 ».

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.

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 4 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un poste des états financiers qui reflète une participation dans une co-entreprise qui représente plus de 90% de l'actif de la société. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers¹⁷

Nous avons été nommé pour effectuer 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. [\[Plus haut\]](#)

*Responsabilité de la direction*¹⁸ 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 Financière¹⁹ 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 effectué selon les Normes Internationales d'Audit. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe 'Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion', nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. [\[Plus haut\]](#)

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation de la société dans la co-entreprise XYZ (Pays X) est portée au bilan de la société pour un montant de xxx, ce qui représente plus de 90% de son actif net au 31 décembre 20X1. Il ne nous a pas été permis d'accéder à la direction et aux auditeurs de la co-entreprise XYZ, y compris à leur documentation d'audit. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si, le cas échéant, des ajustements s'avèreraient nécessaires au regard de la quote-part de la société ABC dans les actifs de la co-entreprise

¹⁷ 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 ou réglementaires" n'est pas utile.

¹⁸ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁹ 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 ... ».

XYZ qu'elle contrôle conjointement, de sa quote-part dans les passifs de cette société pour lesquels elle est conjointement responsable, ainsi que de sa quote-part dans les revenus et les charges de l'exercice et dans les éléments composant l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe 'Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion', nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers. [\[Plus haut\]](#)

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]

Exemple 5 :

Les faits sur lesquels repose cet exemple sont les suivants :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général, établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.**
- **Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la Norme ISA 210**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de nombreux postes des états financiers. Il s'agit des stocks et des comptes de créances. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, requises par des dispositions légales ou réglementaires au plan national.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers²⁰

Nous avons été nommé pour effectuer 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. [\[Plus haut\]](#)

*Responsabilité de la direction*²¹ 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 Financière²², 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. Cependant, en raison du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion », nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. [\[Plus haut\]](#)

Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Notre nomination en tant qu'auditeur de la société étant intervenue après le 31 décembre 20X1, nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks en début et en fin d'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1 valorisées au bilan pour un montant de xxx et de xxx, respectivement. En outre, la mise en place en septembre 20X1 d'un nouveau système informatique pour la tenue des comptes de créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de notre rapport d'audit, la direction était encore en train de rectifier les

²⁰ 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 ou réglementaires" n'est pas utile.

²¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²² 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 ... ».

déficiences du système et de procéder à la correction des erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les comptes de créances portés au bilan du 31 décembre 20X1 pour un montant total de xxx. En raison de ces problèmes, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu, le cas échéant, s'avérer nécessaires au regard des stocks et des comptes de créances comptabilisés ou non, ainsi que des éléments composant l'état du résultat global, l'état de variation des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance des points décrits dans le paragraphe 'Motif de l'impossibilité d'exprimer une opinion', nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers.

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] [\[Plus haut\]](#)