

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 710, DONNEES COMPARATIVES CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS

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 710**DONNEES COMPARATIVES - CHIFFRES
CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS
COMPARATIFS**

(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>
Nature des données comparatives	<u>2</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>4</u>
Objectifs	<u>5</u>
Définitions	<u>6</u>
Diligences requises	
Procédures d'audit	<u>7</u>
Rapport d'audit	<u>10</u>
<i>Chiffres correspondants</i>	<u>10</u>
Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent	<u>13</u>
Etats financiers de la période précédente non audités	<u>14</u>
<i>Etats financiers comparatifs</i>	<u>15</u>
Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent	<u>17</u>
Etats financiers de la période précédente non audités	<u>19</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'audit	<u>A1</u>
<i>Déclarations écrites</i>	<u>A1</u>
Rapport d'audit	<u>A2</u>
<i>Chiffres correspondants</i>	<u>A2</u>
Aucune référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur	<u>A2</u>
Point non résolu ayant entraîné une modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur la période précédente	<u>A3</u>
Anomalie dans les états financiers de la période précédente	<u>A6</u>

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent.....	<u>A7</u>
<i>Etats financiers comparatifs</i>	<u>A8</u>
Référence aux périodes concernées dans l'opinion de l'auditeur	<u>A8</u>
Opinion sur les états financiers de la période précédente différente de celle exprimée précédemment.....	<u>A10</u>
Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent.....	<u>A11</u>

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs », doit être lue 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 données comparatives dans un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ou n'ont pas été audités, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 510¹ relative aux soldes d'ouverture s'appliquent également.

Nature des données comparatives

2. La nature des données comparatives qui sont présentées dans les états financiers d'une entité dépend des dispositions du référentiel comptable applicable. Il existe deux grandes approches différentes concernant la façon dont l'auditeur rend compte de ses obligations dans son rapport d'audit en matière de données comparatives : chiffres correspondants et états financiers comparatifs. L'approche à retenir est souvent spécifiée par la loi ou la réglementation mais peut aussi être précisée dans les termes de la mission.

3. Les différences essentielles entre ces deux approches se traduisent dans le rapport d'audit de la manière suivante :

(a) pour les chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers se réfère uniquement à la période en cours ; tandis que

(b) pour les états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur se réfère à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

La présente Norme ISA traite séparément de la forme de l'opinion exigée dans le rapport d'audit pour chacune de ces deux approches. [\[Plus haut\]](#)

Date d'entrée en vigueur

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

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

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable aux données comparatives ; et
 - (b) de rendre compte de ses obligations conformément aux exigences du rapport d'audit en matière de données comparatives.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :
- (a) Données comparatives – Données chiffrées présentées et informations fournies dans les états financiers relatifs à une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable.
 - (b) Chiffres correspondants – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censées être lues uniquement en relation avec les données chiffrées et les autres informations fournies concernant la période en cours (dénommés « chiffres de la période en cours »). Le niveau de détail présenté dans les chiffres correspondants et les informations fournies est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.
 - (c) Etats financiers comparatifs – Données comparatives pour lesquelles les données chiffrées et les autres informations fournies pour la période précédente sont incluses dans les états financiers de la période en cours, à des fins de comparaison, et, si elles sont auditées, sont visées par l'opinion de l'auditeur. Le niveau de détail des informations présentées dans ces états financiers comparatifs est comparable avec celui des états financiers de la période en cours. [Plus haut]

Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références faites à la « période précédente » doivent être comprises comme se référant aussi aux « périodes précédentes » lorsque les données comparatives incluent des données chiffrées et des informations fournies pour plus d'une période. [Plus haut]

Diligences requises

Procédures d'audit

7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, l'auditeur doit apprécier si :

- (a) les données comparatives sont en accord avec les données chiffrées et les autres informations fournies présentées pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées ; et
- (b) les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et relatés de manière adéquate.

8. Si l'auditeur a connaissance lors de la réalisation de l'audit de la période en cours d'une anomalie significative possible dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la Norme ISA 560². Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés. [Plus haut]

² Norme ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture », paragraphes 14–17.

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

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14 (Voir Par. A2)

11. Si le rapport de l'auditeur de la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que la question qui a donné lieu à cette opinion modifiée n'est pas résolue, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :

- (a) soit faire référence dans la description du point donnant lieu à la modification de l'opinion, tant sur les données chiffrées de la période en cours que sur les chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ;
- (b) soit, dans d'autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants. (Voir Par. A3 – A5)

[Plus haut]

³ Norme ISA 580, « Déclarations écrites », paragraphe 14.

12. Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir Par. A6)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit :

- (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
- (b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion était modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
- (c) la date de ce rapport. (Voir Par. A7) **[Plus haut]**

Etats financiers de la période précédente non audités

14. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours⁴.

⁴ Norme ISA 510, paragraphe 6.

Etats financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes présentées dans les états financiers sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée. (Voir Par. A8 – A9) **[Plus haut]**

16. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, et si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle antérieurement exprimée, l'auditeur doit indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points, en application de la Norme ISA 706⁵. (Voir Par. A10)

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

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

- (a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
- (b) le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ; et
- (c) la date de ce rapport,

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit ré-émis par ce dernier avec les états financiers. **[Plus haut]**

18. Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative qui affecte les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait antérieurement émis un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique appropriée de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité⁶, et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la

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

⁶ Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

période précédente sont modifiés, et que l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir [Par. A11](#))

Etats financiers de la période précédente non audités

19. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours⁷.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Voir [Par. 9](#))

A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont exigées pour toutes les périodes couvertes par l'opinion de l'auditeur dès lors qu'il est nécessaire que la direction re-confirme que les déclarations écrites qu'elle a faites précédemment et portant sur la période précédente restent valables. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites sont seulement exigées pour les états financiers de la période en cours car l'opinion de l'auditeur ne couvre que ces états financiers qui incluent les chiffres correspondants. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite spécifique portant sur tout ajustement fait pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente et qui affecte les données comparatives. [\[Plus haut\]](#)

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

⁷ Norme ISA 510, paragraphe 6.

Aucune référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur (Voir Par. 10)

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

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

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

A4. Lorsque l'opinion de l'auditeur sur la période précédente, telle qu'exprimée antérieurement, était modifiée, la question non résolue qui avait donné lieu à cette modification peut ne plus être pertinente sur les chiffres de la période en cours. Néanmoins, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable (selon les cas) peut être requise sur les états financiers de la période en cours en raison des incidences avérées ou possibles de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres entre la période en cours et les chiffres correspondants de la période précédente.

A5. Des exemples de rapports de l'auditeur lorsque le rapport d'audit portant sur la période précédente comportait une opinion modifiée et que la question qui avait donné lieu à la modification n'est pas résolue sont donnés à titre d'illustration en annexe (Exemples 1 et 2).

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

A6. Lorsque les états financiers de la période précédente sont erronés et n'ont pas été corrigés et que le rapport de l'auditeur n'a pas été ré-émis, mais que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période en cours, le rapport de l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observation décrivant les circonstances et renvoyant le cas échéant, aux informations qui peuvent être fournies dans les états financiers et décrivant le point de manière détaillée (voir Norme ISA 706). [Plus haut]

Etats financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir [Par. 13](#))

A7. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport d'audit de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants, est donné à titre d'illustration en annexe ([Exemple 3](#)).

Etats financiers comparatifs

Référence aux périodes concernées dans l'opinion de l'auditeur (Voir [Par.15](#))

A8. Du fait que le rapport de l'auditeur sur des états financiers comparatifs vise les états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable, ou impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure un paragraphe d'observation concernant une ou plusieurs périodes, quand bien même il exprime une opinion différente sur les états financiers de l'autre période. [[Plus haut](#)]

A9. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque celui-ci est tenu d'émettre un rapport sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période en cours, et que le rapport d'audit de la période précédente comportait une opinion modifiée et que la question qui avait donné lieu à cette modification n'est pas résolue, est donné à titre d'illustration en annexe ([Exemple 4](#)).

Opinion sur les états financiers de la période précédente différente de celle exprimée précédemment (Voir [Par. 16](#))

A10. Lorsque le rapport d'audit sur la période en cours couvre en même temps les états financiers de la période précédente, l'opinion exprimée sur les états financiers de la période précédente peut être différente de celle précédemment exprimée lorsque l'auditeur a connaissance au cours de l'audit de la période en cours de circonstances ou d'événements qui affectent de manière significative les états financiers d'une période précédente. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires de communication destinées à éviter que l'on puisse dans le futur se fier au rapport d'audit précédemment émis sur les états financiers de la période précédente. [[Plus haut](#)]

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

A11. L'auditeur précédent peut ne pas être en mesure ou ne pas souhaiter ré-émettre son rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut signaler que l'auditeur précédent a émis un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente non corrigés. En outre, si l'auditeur a été nommé pour effectuer l'audit, et s'il recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur les rectifications faites lui permettant de se satisfaire de leur caractère approprié, son rapport d'audit peut aussi comporter le paragraphe suivant :

Dans le cadre de notre audit des états financiers de l'exercice 20X2, nous avons également effectué l'audit des ajustements décrits dans la Note X qui ont été faits pour corriger les états financiers de l'exercice 20X1. A notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement faits. Nous n'avons pas été nommés pour procéder à un audit, ou à un examen limité des états financiers de la société pour l'exercice 20X1, ou pour mettre en œuvre de quelconque procédures d'audit sur ces états autres que les travaux réalisés visant à vérifier les ajustements faits. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion ou toute autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice 20X1 pris dans leur ensemble.

[Plus haut]

Exemples de rapports de l'auditeur

Exemple 1 – Chiffres correspondants (Voir Par A5)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 11(a) :

- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L'incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours est significative et requiert une modification de l'opinion de l'auditeur concernant les chiffres de la période en cours.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers¹

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 direction² 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 Financière³, 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 fournies 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

¹ 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.

² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

³ 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 sincère⁴ 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'entité⁵. 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

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

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence du point décrit au 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

⁴ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 3, 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 ».

⁵ 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 3, 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 ».

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 2 – Chiffres correspondants (Voir Par. A5)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 11(b) :

- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L' incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours n'est pas significative mais requiert une modification de l'opinion de l'auditeur en raison de l'incidence avérée ou possible de la question non résolue sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants de la période précédente.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers⁶

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 direction⁷ 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 Financière⁸, 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

⁶ 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.

⁷ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁸ 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 sincère⁹ 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'entité¹⁰. 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.

Motif de l'opinion avec réserve

Notre nomination en tant qu'auditeur de la société ABC étant intervenue au cours de l'année 20X0, nous n'avons pas pu procéder à l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks en début d'exercice et n'avons pas été en mesure de nous satisfaire par d'autres moyens alternatifs des quantités en stock détenues à cette date. En raison du fait que les stocks d'ouverture affectent la détermination du résultat des opérations, nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements du résultat de l'exercice 20X0 et du report à nouveau d'ouverture auraient pu s'avérer nécessaires. Notre opinion sur les états financiers pour la période se terminant le 31 décembre 20X0 avait été modifiée en conséquence. Notre opinion sur les états financiers de la période en cours est également modifiée du fait de l'incidence éventuelle de cette question sur la comparabilité des chiffres de la période en cours avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent. [Plus haut]

⁹ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 8, 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 ».

¹⁰ 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 8, 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 ».

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle sur les chiffres correspondants 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.

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 3 – Chiffres correspondants (Voir Par. A7)**Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 13 :**

- Les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent
- Il n'est pas interdit à l'auditeur par la loi ou la réglementation de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et l'auditeur décide de le faire.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers¹¹

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*¹² 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 Financière¹³, 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.

[Plus haut]

¹¹ 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.

¹² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹³ 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 ... ».

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.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies 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 sincère¹⁴ 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'entité¹⁵. 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.

Opinion

A notre avis, 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

¹⁴ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 13, 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 ».

¹⁵ 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 13, 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 ».

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 une opinion non modifiée sur ces états financiers dans un rapport en date du 31 mars 20X1.

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 – Etats financiers comparatifs (Voir Par. A9)

Rapport illustrant les circonstances suivantes décrites au paragraphe 15 :

- **Dans le cadre de l'audit de la période en cours, l'auditeur est tenu de faire un rapport tant sur les états financiers de la période en cours que sur ceux de la période précédente.**
- **Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve.**
- **La question ayant donné lieu à la modification n'est pas résolue.**
- **L'incidence avérée ou éventuelle de la question sur les chiffres de la période en cours sont significatives tant sur les états financiers de la période en cours que sur ceux de la période précédente et requièrent une modification de l'opinion dans le rapport d'audit.**

[Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire approprié)

Rapport sur les états financiers¹⁶

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour les exercices clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*¹⁷ 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 Financière¹⁸, 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

¹⁶ 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.

¹⁷ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁸ 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 sincère¹⁹ 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'entité²⁰. 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.

Motif de l'opinion avec réserve

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

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 et au 31 décembre 20X0, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

¹⁹ Dans le cas indiqué dans la note de bas de page 18, 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 ».

²⁰ 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 18, 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]