
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 705**

**Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de
l'auditeur indépendant**

This International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 705, «Expression d’une opinion modifiée dans le rapport de l’auditeur indépendant», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 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. 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. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 705, «Expression d’une opinion modifiée dans le rapport de l’auditeur indépendant» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report.” Numéro ISBN : 978-1-60815-026-7.

Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Types d'opinions modifiées	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée	6
Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer	7-15
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée	16-27
Communication avec les responsables de la gouvernance	28
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Types d'opinions modifiées	A1
Nature des anomalies significatives	A2-A7
Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	A8-A12
Conséquences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur	A13-A15
Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion	A16
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée	A17-A24
Communication avec les responsables de la gouvernance	A25
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée	

La Norme internationale d'audit (ISA) 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de délivrer un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il est amené à se former une opinion conformément à la norme ISA 700¹, il parvient à la conclusion qu'il lui est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée sur les états financiers.

Types d'opinions modifiées

2. La présente norme ISA décrit trois types d'opinions modifiées, à savoir l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants :
 - a) la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir si les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, sont susceptibles de comporter une ou plusieurs anomalies significatives;
 - b) le jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles du problème sur les états financiers. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement, sur les états financiers, l'opinion modifiée appropriée qui est nécessaire dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - a) lorsqu'il conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives;
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «généralisées», la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :
 - i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers,
 - ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers,
 - iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) opinion modifiée, une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion.

Exigences

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

6. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives; (Réf. : par. A2 à A7)
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A8 à A12)

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers;
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.
10. L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligera 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 dont il est question au paragraphe 11, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance, sauf si tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité², et déterminer s'il lui est possible de mettre en oeuvre des procédures de remplacement afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :
- a) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve;
 - b) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit :

² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

- i) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables,
 - ii) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. (Réf. : par. A13 et A14)
14. Si l'auditeur démissionne dans la situation décrite au sous-alinéa 13 b)i), il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée. (Réf. : par. A15)

Autres considérations relatives à une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier. L'inclusion, en pareille situation, d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport³ entrerait en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les états financiers, il doit, outre les éléments particuliers exigés par la norme ISA 700, inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème à l'origine de la modification. Il doit insérer ce paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion et l'intituler «Fondement de l'opinion avec réserve», «Fondement de l'opinion défavorable» ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas. (Réf. : par. A17)
17. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique. S'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, il doit en faire mention dans ledit paragraphe. (Réf. : par. A18)

³ La norme ISA 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières», traite des situations où l'auditeur a pour mission d'exprimer une opinion distincte sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes d'un état financier.

18. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des informations explicatives fournies dans les notes, l'auditeur doit expliquer dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée en quoi ces informations comportent une anomalie.
19. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations à fournir, l'auditeur doit :
 - a) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance;
 - b) décrire, dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, la nature des informations omises;
 - c) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, y inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique et qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Réf. : par. A19)
20. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée.
21. Même si l'auditeur exprime une opinion défavorable ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser, dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, les raisons à l'origine de tout autre problème dont il a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée, ainsi que les incidences qui en découlent. (Réf. : 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. (Réf. : par. A21, A23 et 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, à l'exception des incidences du problème [ou des problèmes] décrit[s] dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve» :
 - a) les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle;
 - b) les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé adapté «à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]...» pour exprimer l'opinion modifiée. (Réf. : 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 ou des problèmes décrits dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable» :
- a) les états financiers ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle;
 - b) les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion :
- a) que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans le paragraphe «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit et que, par conséquent,
 - b) il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers.

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 la responsabilité de l'auditeur de manière à indiquer qu'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit modifiée.

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

27. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier le paragraphe d'introduction de son rapport en indiquant qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers. Il doit également modifier la description de la responsabilité de l'auditeur et la description de l'étendue de l'audit en se limitant au libellé suivant : «Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit réalisé selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit [ou des problèmes décrits] dans le paragraphe "Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion", nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.»

Communication avec les responsables de la gouvernance

28. Lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, il doit informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé envisagé pour l'opinion modifiée. (Réf. : par. A25)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Types d'opinions modifiées (Réf. : par. 2)

A1. Le tableau qui suit montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

<i>Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée</i>	<i>Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers</i>	
	<i>Incidences significatives mais non généralisées</i>	<i>Incidences significatives et généralisées</i>
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Nature des anomalies significatives (Réf. : alinéa 6 a))

A2. La norme ISA 700 exige que, pour se former une opinion sur les états financiers, l'auditeur détermine s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives⁴. Cette détermination tient compte de l'évaluation que fait l'auditeur des incidences des anomalies non corrigées sur les états financiers, le cas échéant, en conformité avec la norme ISA 450⁵.

A3. La norme ISA 450 définit une anomalie comme étant un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigées pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Par conséquent, une anomalie significative dans les états financiers peut être liée :

- a) au caractère approprié des méthodes comptables retenues;
- b) à l'application des méthodes comptables retenues;
- c) au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers.

⁴ Norme ISA 700, paragraphe 11.

⁵ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», alinéa 4 a).

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

- A4. Pour ce qui concerne le caractère approprié des méthodes comptables retenues par la direction, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) les méthodes comptables retenues ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - b) les états financiers, y compris les notes annexes, ne représentent pas les opérations et les événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.
- A5. Les référentiels d'information financière contiennent souvent des exigences concernant le traitement comptable des changements de méthodes comptables et les informations à fournir sur ces changements. Dans le cas où l'entité a modifié le choix de ses principales méthodes comptables, il se peut que les états financiers comportent une anomalie significative si elle ne s'est pas conformée à ces exigences.

Application des méthodes comptables retenues

- A6. Pour ce qui concerne l'application des méthodes comptables retenues, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives :
- a) soit lorsque l'application par la direction des méthodes comptables retenues n'est pas conforme au référentiel d'information financière, notamment lorsque la direction n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues de la même façon d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (uniformité dans l'application);
 - b) soit en raison des modalités d'application des méthodes comptables retenues (par exemple dans le cas d'une erreur d'application involontaire).

Caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers

- A7. Pour ce qui concerne le caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) les états financiers ne fournissent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière applicable;
 - b) les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - c) les états financiers ne fournissent pas les informations nécessaires pour donner une image fidèle.

Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés
(Réf. : alinéa 6 b))

- A8. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée «limitation de l'étendue des travaux d'audit») peut résulter :
- a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité;

- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur;
 - c) de limitations imposées par la direction.
- A9. L'impossibilité de mettre en oeuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en oeuvre des procédures de remplacement. Si la mise en oeuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et du paragraphe 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.
- A10. Voici des exemples de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité :
- les documents comptables de l'entité ont été détruits;
 - les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.
- A11. Voici des exemples de 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 entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée;
 - en raison de la date de sa nomination, l'auditeur n'a pu observer le dénombrement des stocks;
 - l'auditeur détermine que la mise en oeuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.
- A12. Voici des exemples de situations où l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :
- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks;
 - la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers.

Conséquences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur (Réf. : alinéa 13 b) et par. 14)

- A13. La question de savoir s'il est faisable en pratique pour l'auditeur de démissionner peut dépendre du degré d'avancement de la mission au moment où la direction impose la limitation de l'étendue des travaux d'audit. Si l'audit est quasi achevé, l'auditeur peut décider de le mener à terme dans la mesure du possible, d'indiquer dans son rapport qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion et d'expliquer la limitation de l'étendue des travaux d'audit dans le paragraphe «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» avant de démissionner.

- A14. Dans certaines situations, il peut arriver que l'auditeur soit dans l'impossibilité de démissionner du fait que des textes légaux ou réglementaires l'obligent à poursuivre la mission d'audit. Ce peut être le cas de l'auditeur nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Cela peut être également le cas dans les pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période déterminée, ou encore nommé pour une période déterminée, et où il lui est interdit de démissionner avant l'achèvement de l'audit de ces états financiers ou avant la fin de cette période, respectivement. L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit⁶.
- A15. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation ou aux propriétaires de l'entité.

Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion (Réf. : par. 15)

- A16. Voici des exemples de circonstances propres à certains rapports qui n'entreraient pas en contradiction avec l'expression d'une opinion défavorable par l'auditeur ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion :
- l'expression d'une opinion non modifiée sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière donné et, dans le même rapport, l'expression d'une opinion défavorable sur les mêmes états financiers au regard d'un autre référentiel d'information financière⁷;
 - la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière (voir la norme ISA 510⁸). Dans ce cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée (Réf. : par. 16, 17, 19 et 21)

- A17. L'utilisation d'un libellé standard dans le rapport de l'auditeur contribue à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. Par conséquent, même s'il n'est pas toujours possible d'uniformiser le libellé d'une opinion modifiée ou celui de la description du fondement d'une telle opinion, le recours à une forme et à un contenu standard pour le rapport de l'auditeur est souhaitable.

⁶ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe A5.

⁷ Voir le paragraphe A32 de la norme ISA 700 pour une description de cette situation.

⁸ Norme ISA 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture», paragraphe 10.

- A18. À titre d'exemple des incidences financières d'anomalies significatives que l'auditeur peut décrire dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, il y a la quantification des incidences d'une surévaluation des stocks sur l'impôt sur le résultat, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres.
- A19. Fournir les informations omises dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée ne serait pas faisable en pratique dans un ou l'autre des cas suivants :
- a) les informations n'ont pas été préparées par la direction ou l'auditeur n'y a pas facilement accès;
 - b) l'auditeur juge que les informations seraient trop volumineuses en regard de son rapport.
- A20. Une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion en ce qui concerne un problème particulier décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée ne justifie pas l'omission d'une description des autres problèmes relevés qui, pour d'autres raisons, auraient nécessité l'expression d'une opinion modifiée. Dans un tel cas, la communication de ces autres problèmes dont l'auditeur a pris connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Paragraphe d'opinion (Réf. : par. 22 et 23)

- A21. L'ajout de l'intitulé du paragraphe montre clairement à l'utilisateur que l'auditeur a exprimé une opinion modifiée et lui indique le type d'opinion modifiée.
- A22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il ne convient pas d'utiliser des expressions comme «compte tenu de l'explication qui précède» ou «sous réserve de» dans le paragraphe d'opinion, car elles ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Exemples de rapports de l'auditeur

- A23. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve et une opinion défavorable, respectivement, du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.
- A24. L'exemple 3 fourni en annexe présente un rapport d'audit dans lequel l'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers. L'exemple 5 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers. Dans les deux derniers cas, les incidences éventuelles du problème sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 28)

- A25. Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé envisagé pour l'opinion modifiée permet :
- a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine;
 - b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction;
 - c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des renseignements ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

Annexe

(Réf. : par. A23 et A24)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

- 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information**

financière (IFRS).

- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210⁹.**
- **Une anomalie a été constatée dans les stocks. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers sont considérées comme significatives mais non généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers¹⁰

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹², ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

⁹ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit».

¹⁰ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

¹¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹² *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹³ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁴. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx au bilan. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Les documents comptables de la société indiquent que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement.

¹³ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁴ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 (IFRS).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit des états financiers consolidés à usage général préparés par la direction de la société mère conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Les états financiers comportent une anomalie significative en raison de la non-consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers sont considérées comme généralisées. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers n'ont pas été déterminées parce que leur détermination n'était pas faisable en pratique.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés¹⁵

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, qui comprennent le bilan consolidé au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat consolidé, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette

¹⁵ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹⁶ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre 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 relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹⁸ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁹. Un audit comprend

¹⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁷ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁸ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés, afin de concevoir des procédures

également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit défavorable.

Fondement de l'opinion défavorable

Comme l'explique la Note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ qu'elle a acquise au cours de l'exercice 20X1 parce qu'elle n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les Normes internationales d'information financière, cette filiale aurait dû être consolidée du fait qu'elle est contrôlée par la société. Si XYZ avait été consolidée, de nombreux éléments des états financiers ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences de la non-consolidation sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Opinion défavorable

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion défavorable, les états financiers consolidés ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 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 (IFRS).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information**

d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

financière (IFRS).

- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais non généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁰

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction²¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²², ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à

²⁰ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

²¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²² *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle²³ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²⁴. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans le bilan au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx de ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et de la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été

²³ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁴ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion avec réserve, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 (IFRS).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un élément particulier des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant l'information financière relative à une participation dans une co-entreprise représentant plus de 90 % de l'actif net de la société. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées à la fois significatives et généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁵

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*²⁶ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base d'un audit effectué selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation de la société dans sa coentreprise XYZ (Pays X) est comptabilisée pour un montant de xxx dans le bilan de la société, ce qui représente plus de 90 % de l'actif net de la société au 31 décembre 20X1. On nous a refusé l'accès à la direction et aux auditeurs de XYZ, y compris à la documentation d'audit des auditeurs de XYZ. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements étaient nécessaires pour ce qui concerne la quote-part de la société dans l'actif de XYZ qu'elle contrôle conjointement, sa quote-part des passifs de XYZ pour lesquels elle est conjointement responsable, sa quote-part des produits et des charges de XYZ pour l'exercice et les éléments constituant l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

²⁵ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

²⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²⁷ *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de multiples éléments des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant les stocks et les créances de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme à la fois significatives et généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁸

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

²⁸ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

Responsabilité de la direction²⁹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)³⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base d'un audit effectué selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs après le 31 décembre 20X1 et nous n'avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Nous n'avons pu nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenus aux 31 décembre 20X0 et 20X1, lesquels sont inscrits au bilan pour des montants de xxx et xxx respectivement. En outre, la mise en place d'un nouveau système informatisé pour les créances en septembre 20X1 a entraîné de nombreuses erreurs de comptabilisation des créances. À la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de remédier aux déficiences du système et de corriger les erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les créances inscrites au bilan pour un montant total de xxx au 31 décembre 20X1. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant le compte de résultat, l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers.

²⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³⁰ *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.»

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]