



Norme internationale d'audit 510

ISA 510

*Missions d'audit initiales – Soldes
d'ouverture*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

A propos de l'IAASB

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2022, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2022, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 510 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 510 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 510 © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 510 © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 510, Initial Audit Engagements - Opening Balances*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 510**MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE**

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

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA 220, 250, 315 et 540 révisées. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Diligences requises	
Procédures d'audit	5-9
Conclusions et rapport d'audit	10-13
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'audit	A1-A7
Conclusions et rapport d'audit	A8-A9

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

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Les soldes d'ouverture incluent, en plus des montants reflétés dans les états financiers, des éléments devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements. Lorsque les états financiers comportent des données financières comparatives, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 710¹ s'appliquent également. La Norme ISA 300² comporte les diligences requises et les modalités d'application supplémentaires concernant les travaux à effectuer avant de commencer une mission d'audit initiale.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

3. Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer :
 - (a) si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et
 - (b) si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Définitions

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

¹ Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

² Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

Diligences requises

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.
6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir par. A1-A2)
 - (a) en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
 - (b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
 - (c) en procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir par. A3-A7)
 - (i) revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;
 - (ii) évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou
 - (iii) mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.
7. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450.³

Permanence dans l'application des méthodes comptables

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

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

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours, conformément à la Norme ISA 315 (révisée en 2019).⁴

³ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphes 8 et 12.

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture

10. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (révisée)⁵. (Voir par. A8)
11. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (révisée).

Permanence de l'application des méthodes comptables

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

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

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

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

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

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

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

⁵ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

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

Soldes d'ouverture (Voir par. 6(c))

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

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

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

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

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

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

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

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture (Voir par. 10)

- A8. La Norme ISA 705 (révisée) définit les diligences requises et les modalités d'application visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est apportée à l'opinion de l'auditeur. L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit :
- (a) une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances ; ou
 - (b) à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion non modifiée sur la situation financière.

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

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

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

Exemples de rapports de l'auditeur avec opinions modifiées

Note : Dans ces exemples de rapport d'audit, la section relative à l'opinion figure en tête du rapport conformément à la Norme ISA 700 (révisée) suivie immédiatement par la section relative au fondement de l'opinion. De même, la première et la dernière phrase qui étaient précédemment incluses dans la section relative aux responsabilités de l'auditeur font maintenant partie de la nouvelle section relative au fondement de l'opinion.

Exemple 1 :

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, comme décrit au paragraphe A8(a), les circonstances suivantes sont retenues :

- l'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600⁶ ne s'applique pas).
- les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210⁷.
- l'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.
- l'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie⁸.
- la situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.
- dans le pays considéré, la loi et la réglementation interdisent à l'auditeur d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie, et une opinion non modifiée sur la situation financière.
- les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- en se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée)⁹, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701¹⁰ et n'a pas décidé de le faire.
- l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes législatifs ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de faire référence au rapport du prédécesseur quant aux chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.

⁶ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — Considérations particulières.*

⁷ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit.*

⁸ Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

⁹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation.*

¹⁰ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

- outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport d'audit sur les états financiers¹¹

Opinion avec réserve

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

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

Fondement de l'opinion avec réserve

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

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autre point

Les états financiers de la Société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

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

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

¹¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers ¹²

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (révisée)¹³ – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

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

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

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 2 :

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, comme décrit au paragraphe A8(a), les circonstances suivantes sont retenues :

- l'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- l'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.
- l'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie¹⁴.
- la situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.
- une opinion avec réserve portant sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion non modifiée sur la situation financière est considérée appropriée en la circonstance.
- les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- en se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements

¹² Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

¹³ Norme ISA 700 (révisée), Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.

¹⁴ Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire.
- l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes législatifs ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de faire référence au rapport du prédécesseur quant aux chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport d'audit sur les états financiers¹⁵

Opinions

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

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

À notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» de notre rapport, l'état du résultat global et l'état des flux de trésorerie ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la performance financière et les *(des)* flux de trésorerie de la Société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Opinion sur la situation financière

À notre avis, l'état de situation financière ci-joint présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, *(ou donne une image fidèle de)* la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, conformément aux IFRS.

Fondement des opinions, y compris le fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

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

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

ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion non modifiée sur la situation financière, et notre opinion d'audit avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie.

Autre point

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

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

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

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers ¹⁶

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

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

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

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

¹⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.