



Norme internationale d'audit 705 (révisée)

Norme ISA 705 (révisée)

*Modifications apportées à
l'opinion formulées dans le
rapport de l'auditeur
indépendant*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À 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) 705 (révisée) 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) 705 (révisée) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 705 (révisée) © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 705 (révisée) © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*.

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 705 (REVISEE)

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

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA's 220, 250, 315 et 540 révisées et des normes ISQM 1 et 2. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de ces normes (pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022).

SOMMAIRE

	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
Diligences requises	
Situations qui requièrent une opinion modifiée	6
Détermination du type d'opinion modifiée	7-15
Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée	16-29
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	30
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Types d'opinions modifiées	A1
Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée	A2-A12
Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer	A13-A16
Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée	A17-A26
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A27
 Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion	

La Norme Internationale Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, 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 de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700 (révisée)¹, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire. La présente Norme ISA traite également de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont impactés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée. Dans tous les cas, les exigences en matière de rapport de la Norme ISA 700 (révisée) s'appliquent et ne sont pas répétées dans la présente Norme ISA, à moins que les exigences de celle-ci en traitent expressément ou les modifient.

Types d'opinions modifiées

2. La présente Norme ISA prévoit trois types d'opinion modifiées, à savoir : une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend :
 - (a) De la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir : les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives ; et
 - (b) Du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème. (Voir par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :
 - (a) Lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
 - (b) Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Caractère diffus – Le caractère, dans le contexte d'anomalies, des incidences sur les états financiers des anomalies, ou des incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :
 - (i) Ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
 - (ii) Représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou

¹ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

- (iii) Au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.
- (b) Opinion modifiée – Une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Diligences requises

Situations qui requièrent une opinion modifiée

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

Détermination du type d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

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

Opinion défavorable

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

Impossibilité d'exprimer une opinion

- 9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.
- 10. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.

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

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

d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

12. Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11 de la présente Norme ISA, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité², et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications :
 - (a) S'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou
 - (b) S'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :
 - (i) Soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable ; ou (Voir par. A13)
 - (ii) Soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir par. A14).
14. Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i), il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu une modification de l'opinion. (Voir par. A15)

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

15. Lorsque l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée au regard du même référentiel comptable sur un état financier seul ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport³ contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A16)

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

Opinion de l'auditeur

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, la section relative à l'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A17-A19)

Opinion avec réserve

17. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer que, à son avis, sous réserve des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :

² Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

³ Norme ISA 805 (révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier*, traite des situations dans lesquelles l'auditeur a été nommé pour exprimer une opinion distincte sur un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.

- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable]; ou
- (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser la formulation « sous réserve des incidences éventuelles du point [ou des points]... » pour exprimer l'opinion modifiée. (Voir par. A20)

Opinion défavorable

18. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :
- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
 - (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :
- (a) Indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
 - (b) Indiquer que, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;
 - (c) Modifier la déclaration exigée selon le paragraphe 24(b) de la Norme ISA 700 (révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Fondement de l'opinion

20. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la Norme ISA 700 (révisée) : (Voir par. A21)
- (a) Remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » exigé selon le paragraphe 28 de la Norme ISA 700 (révisée) par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas ; et
 - (b) Dans cette section, inclure une description du point à l'origine de la modification.
21. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ladite section. (Voir par. A22)
22. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations qualitatives fournies, il doit expliquer en quoi ces informations sont erronées dans la section « Fondement de l'opinion modifiée ».

23. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :
- (a) S'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
 - (b) Décrire dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » la nature de l'information omise; et
 - (c) À moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Voir par. A23)
24. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons de cette impossibilité dans la section « Fondement de l'opinion modifiée ».
25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit requise par le paragraphe 28 (d) de la Norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure les termes « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas.
26. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre les éléments requis aux paragraphes 28(b) et 28(d) de la Norme ISA 700 (révisée). Ces éléments consistent en :
- (a) Un renvoi à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur ; et
 - (b) Une déclaration indiquant que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion.
27. Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans la section « Fondement de l'opinion modifiée », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence. (Voir par. A24)

Description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

28. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur requise aux paragraphes 39-41 de la Norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure uniquement les éléments suivants : (Voir par. A25)
- (a) Une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à émettre un rapport d'audit ;
 - (b) Une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ; et
 - (c) La déclaration relative à l'indépendance de l'auditeur et aux autres responsabilités d'ordre déontologique requise par le paragraphe 28(c) de la Norme ISA 700 (révisée).

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

29. À moins que la loi ou la réglementation ne l'exige, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport d'audit ne doit pas comprendre de section sur les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 ou une section « Autres informations » conformément à la Norme ISA 720 (révisée)^{4, 5}. (Voir par. A26)

⁴ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11-13.

⁵ Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphe A54.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

30. Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci. (Voir par. A27)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Types d'opinions modifiées (Voir par. 2)

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

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers</i>	
	<i>Significatif mais non diffus</i>	<i>Significatif et diffus</i>
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

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

- A2. La Norme ISA 700 (révisée) requiert de l'auditeur, pour forger son opinion sur les états financiers, de conclure s'il a, ou pas, obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives⁶. Pour ce faire, l'auditeur tient compte de son évaluation des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers conformément à la Norme ISA 450⁷.
- A3. La Norme ISA 450 définit une anomalie comme l'écart entre le montant enregistré, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir au regard :
- (a) Du caractère approprié des méthodes comptables retenues ;
 - (b) De l'application des méthodes comptables retenues ; ou
 - (c) Du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers.

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

⁶ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

⁷ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11.

- A4. Au regard du caractère approprié des méthodes comptables que la direction a retenues, les anomalies significatives dans les états financiers peuvent résulter, par exemple :
- (a) De méthodes comptables retenues qui ne sont pas cohérentes avec le référentiel comptable applicable ;
 - (b) D'états financiers qui ne décrivent pas correctement une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ; ou
 - (c) D'états financiers, qui ne reflètent pas les opérations et les événements les sous-tendant ou ne fournissent pas les informations sur ceux-ci de manière à donner une présentation sincère.
- A5. Les référentiels comptables contiennent souvent des dispositions en matière de comptabilisation des changements de méthodes comptables et d'informations à fournir les concernant. Lorsque l'entité a modifié son choix de méthodes comptables importantes, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir si l'entité n'a pas respecté ces dispositions.

Application des méthodes comptables retenues

- A6. Au regard de l'application des méthodes comptables retenues, des anomalies significatives dans les états financiers peuvent survenir :
- (a) Lorsque les méthodes comptables retenues n'ont pas été appliquées par la direction conformément au référentiel comptable, y compris lorsqu'elles n'ont pas été appliquées de manière permanente d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (principe de permanence des méthodes) ; ou
 - (b) En raison des modalités d'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur d'application non intentionnelle).

Caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers

- A7. Au regard du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers, des anomalies significatives peuvent survenir lorsque :
- (a) Les états financiers ne comportent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable ;
 - (b) Les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel comptable applicable ; ou
 - (c) Les états financiers ne donnent pas les informations supplémentaires qui seraient nécessaires, au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel comptable applicable, pour aboutir à une présentation sincère.

Le paragraphe A17 de la Norme ISA 450 fournit d'autres exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives.

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

- A8. L'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée limitation à l'étendue des travaux d'audit) peut résulter :
- (a) De circonstances hors du contrôle de l'entité ;
 - (b) De circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ; ou
 - (c) De limitations imposées par la direction.
- A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures alternatives. Lorsque ceci n'est pas réalisable, les diligences requises aux paragraphes 7(b) et 9-10 s'appliquent selon les cas. Des limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres implications pour l'audit, par exemple

sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraudes et sur la décision de poursuivre ou non de la mission.

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

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

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

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

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

- La direction n'autorise pas l'auditeur à assister à l'inventaire physique des stocks ;
- La direction n'autorise pas l'auditeur à procéder à des demandes de confirmations externes de soldes de comptes spécifiques.

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

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

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

A14. Dans certains cas, se démettre de la mission d'audit peut ne pas être possible lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation de poursuivre la mission d'audit. Ceci peut être le cas pour un auditeur qui est nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Ceci peut aussi être le cas dans des pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période donnée, ou nommé pour une période donnée et où il lui est interdit de se démettre de la mission soit avant d'avoir achevé l'audit de ces états financiers, soit avant la fin de cette période. L'auditeur peut aussi s'interroger sur la nécessité d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit⁸.

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

⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A10.

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

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

- L'expression, dans un même rapport, d'une opinion non modifiée sur les états financiers établis conformément à un référentiel comptable donné et l'expression d'une opinion défavorable sur ces mêmes états financiers établis conformément à un référentiel comptable différent⁹ ;
- La formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations ainsi que sur les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée concernant la situation financière (voir Norme ISA 510¹⁰). Dans un tel 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 lorsque l'opinion est modifiée

Exemples de rapports de l'auditeur (Voir par. 16)

A17. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A18. 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 de recueillir 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 de recueillir 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 de recueillir 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 diffuses. Les annexes des autres Normes ISA qui énoncent des exigences en matière de rapport, y compris la Norme ISA 570 (révisée)¹¹, fournissent également des exemples de rapports dans lesquels l'auditeur exprime une opinion modifiée.

Opinion de l'auditeur (Voir par. 16)

A19. La modification de cet intitulé montre clairement à l'utilisateur que l'auditeur a exprimé une opinion modifiée et indique le type d'opinion modifiée.

Opinion avec réserve (Voir par. 17)

A20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il n'est pas approprié d'utiliser une phrase telle que « sous le bénéfice des explications qui suivent » ou « à l'exception de » dans la section « Opinion » car ces expressions ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Fondement de l'opinion (Voir Par. 20-23 et 27)

A21. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur contribue à favoriser la compréhension des utilisateurs et à identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. En conséquence, bien que la standardisation de la formulation d'une opinion modifiée et de la description de la raison de la modification ne soit pas nécessairement possible, l'harmonisation tant de la forme que du contenu du rapport de l'auditeur est souhaitable.

⁹ Voir paragraphe A31 de la Norme ISA 700 (révisée) pour une description de cette situation.

¹⁰ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*, paragraphe 10.

¹¹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

- A22. Un exemple des incidences financières d'une anomalie significative que l'auditeur peut décrire dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » est, dans le cas d'une surévaluation des stocks, le chiffrage de ces incidences sur l'impôt sur le résultat, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres.
- A23. La mention de l'information omise dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » ne serait pas réalisable en pratique si :
- (a) Les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour l'auditeur ; ou
 - (b) Sur la base du jugement de l'auditeur, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard du rapport d'audit.
- A24. Une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion en raison d'un problème spécifique décrit dans la section « Fondement de l'opinion », ne justifie pas de ne pas mentionner d'autres points identifiés qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion. Dans de telles situations, l'information sur ces autres points dont l'auditeur a connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Description des responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir par. 28)

- A25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il est souhaitable de déplacer les mentions suivantes dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du rapport d'audit, comme l'illustrent les exemples 4–5 fournis dans l'annexe de la présente Norme ISA :
- La mention requise au paragraphe 28(a) de la Norme ISA 700 (révisée), modifiée de façon à indiquer que la responsabilité de l'auditeur consiste à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes ISA ; et
 - La mention requise au paragraphe 28(c) de la Norme ISA 700 (révisée) relative à l'indépendance et aux autres responsabilités d'ordre déontologique.

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir par. 29)

- A26. Le fait d'indiquer les raisons pour lesquelles l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» du rapport d'audit fournit aux utilisateurs des informations utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et peut dissuader encore davantage les utilisateurs de s'appuyer indûment sur ces états financiers. En revanche, le fait de communiquer des points clés de l'audit autres que le point ou les points qui sont à l'origine de la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion peut laisser supposer que les états financiers pris dans leur ensemble sont plus crédibles sur ces points qu'il ne serait approprié dans les circonstances, et entrerait en contradiction avec la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. De même, il ne serait pas approprié d'inclure une section relative aux autres informations conformément à la Norme ISA 720 (révisée) qui traite de l'appréciation de l'auditeur sur la cohérence des autres informations avec les états financiers. Par conséquent, le paragraphe 29 de la présente Norme ISA interdit à l'auditeur d'inclure dans son rapport une section sur les points clés de l'audit ou une section relatives aux autres informations lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que la loi ou la réglementation ne l'obligent à communiquer les points clés de l'audit ou à communiquer sur les autres informations.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 30)

A27. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des situations qui conduisent à envisager une modification de l'opinion de l'auditeur et de la formulation de celle-ci permet :

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

Annexe
(Voir par. A17–A18, A25)

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

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une entité associée étrangère
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers consolidés
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur plusieurs postes des états financiers

Exemple 1 – Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'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 600¹ ne s'applique 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 relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210².
- Les stocks sont erronés. L'anomalie est considérée comme significative mais n'a pas un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- 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 ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- 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 l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹ Norme ISA 600, *Aspects particulier – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers³

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.

À notre avis, sous réserve des incidences 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

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

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.

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 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » dans l'exemple 6 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.]

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

³ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴

[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).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[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]

⁴ 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.

Exemple 2 – Opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés 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 relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les états financiers consolidés comportent une anomalie significative en raison de la non consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers consolidés sont considérées comme ayant un caractère diffus dans les états financiers. L'incidence de l'anomalie sur les états financiers consolidés n'a pas pu être déterminée en pratique (c.-à-d. que l'expression d'une opinion défavorable est appropriée).
- 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 ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La Norme ISA 701 s'applique, mais l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait pas de point clé de l'audit à communiquer autre que le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable ».
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵

Opinion défavorable

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

À notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », les états financiers consolidés ci-joints ne présentent pas sincèrement (*ou ne donnent pas une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X, le Groupe n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20X1 du fait qu'il n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les Normes Internationales d'Information Financière, cette filiale aurait dû être consolidée par le Groupe et son acquisition comptabilisée sur la base des montants provisoires. Si la filiale XYZ avait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de l'exclusion de cette filiale de la consolidation n'ont pu être déterminées.

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 du Groupe 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 défavorable.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 7 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » dans l'exemple 7 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations]

Points clés de l'audit

A l'exception du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé qu'il n'y avait pas d'autre point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 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 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[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]

⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une entité associée étrangère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés 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 relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais n'ont pas un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- 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 ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁷

Opinion avec réserve

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

À 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 consolidés ci-joints présentent sincèrement (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

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

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 consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés [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.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » dans l'exemple 6 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations]

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors

⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés ⁸

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 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 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est *[nom]*.

[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]

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

Exemple 4 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur un poste des états financiers consolidés

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés 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 relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un poste des états financiers consolidés qui reflète une participation dans une co-entreprise représentant plus de 90% de l'actif net de l'entité. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Une description plus limitée des responsabilités de l'auditeur est requise.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁹

Impossibilité d'exprimer une opinion

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

Nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers consolidés ci-joints du Groupe. En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation du Groupe dans la co-entreprise XYZ est inscrite dans l'état consolidé de situation financière pour un montant de xxx, représentant plus de 90% de son actif net au 31 décembre 20X1. Nous n'avons pas été autorisés à accéder à la direction et aux auditeurs de la co-entreprise XYZ, y compris à leur documentation d'audit. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si, le cas échéant, des ajustements s'avéreraient nécessaires sur la quote-part du Groupe dans les actifs de la co-entreprise XYZ qu'il contrôle conjointement, sa quote-part dans les passifs de la co-entreprise XYZ pour lesquels il est conjointement responsable, ainsi que sur sa quote-part dans les revenus et les charges d'XYZ pour l'exercice et dans les éléments composant l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés¹⁰

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

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

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des états financiers consolidés du Groupe selon les Normes internationales d'audit et d'émettre un rapport d'audit. Cependant, en raison du point décrit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (révisée).]

⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹⁰ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[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 5 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur plusieurs postes des états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, 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 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 relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur de nombreux postes des états financiers. Il s'agit des stocks et des comptes de créances. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- 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.
- Une description plus limitée des responsabilités de l'auditeur est requise.
- Outre 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 INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹¹

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés pour effectuer 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.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers ci-joints de la Société. En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Notre nomination en tant qu'auditeur de la Société étant intervenue après le 31 décembre 20X1, nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks en début et en fin d'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1 inscrites dans l'état de situation financière pour des montants respectivement de xxx et de xxx. En outre, la mise en place en septembre 20X1 d'un nouveau système informatique pour la tenue des comptes de créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de rectifier les déficiences du système et de procéder à la correction des erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les comptes de créances inscrits dans l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 pour un montant total de xxx. En raison de ces problèmes, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu, le cas échéant, s'avérer nécessaires sur les stocks et les comptes de créances comptabilisés ou non, ainsi que sur les éléments composant l'état du résultat global, l'état de variation des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹²

[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

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des états financiers de la Société selon les Normes internationales d'audit et d'émettre un rapport d'audit. Cependant, en raison des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

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.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

¹¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

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

[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]