

Prise de position définitive
Décembre 2016

ISA™

Norme internationale d'audit

Norme ISA 705 (révisée),
*Expression d'une opinion modifiée
dans le rapport de l'auditeur
indépendant*

Élaborée par :



International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Traduite par :



Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 705 (RÉVISÉE)

EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT

DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016)

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
Exigences	
Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée	6
Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer.....	7-15
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée	16-29
Communication avec les responsables de la gouvernance	30
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
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 comportant une opinion modifiée	A17-A26
Communication avec les responsables de la gouvernance	A27
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée	

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de délivrer un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il est amené à se former une opinion conformément à la norme ISA 700 (révisée)¹, il parvient à la conclusion qu'il lui est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée sur les états financiers. La présente norme ISA traite également de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée. Dans tous les cas, les obligations 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 décrit trois types d'opinions modifiées, à savoir l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants :
 - a) la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir si les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, sont susceptibles de comporter une ou plusieurs anomalies significatives;
 - b) le jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles du problème sur les états financiers. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

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

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «généralisées», la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des

¹ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :

- i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers;
 - ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers;
 - iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
- b) «opinion modifiée», une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Exigences

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

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

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Opinion avec réserve

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

Opinion défavorable

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

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les

incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.

10. L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

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

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligea vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
12. Si la direction refuse de lever la limitation dont il est question au paragraphe 11 de la présente norme ISA, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance, sauf si tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité², et déterminer s'il lui est possible de mettre en œuvre des procédures de remplacement afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :
 - a) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve;
 - b) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit :
 - i) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, (Réf. : par. A13)
 - ii) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. (Réf. : par. A14)
14. Si l'auditeur démissionne dans la situation décrite au sous-alinéa 13 b)i), il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée. (Réf. : par. A15)

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

15. Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du

² Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier. L'inclusion, en pareille situation, d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport³ entrerait en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A16)

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

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. (Réf. : par. A17 à 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, à l'exception des incidences du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» :
- a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de [...], conformément aux [référentiel d'information financière applicable];
 - b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé «à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]...» pour exprimer l'opinion modifiée. (Réf. : 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 problèmes décrits dans la section «Fondement de l'opinion défavorable» :
- a) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de [...], conformément aux [référentiel d'information financière applicable];
 - b) lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux [référentiel d'information financière applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

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

- 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 problèmes décrits dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;
- c) modifier la déclaration exigée selon l'alinéa 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 exprime une opinion modifiée sur les états financiers, il doit, outre les éléments particuliers exigés par la norme ISA 700 (révisée) : (Réf. : 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;
 - b) dans cette section, inclure une description du problème à l'origine de la modification.
- 21. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives), l'auditeur doit inclure dans la section «Fondement de l'opinion» une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique. S'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, il doit en faire mention dans ladite section. (Réf. : par. A22)
- 22. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des informations qualitatives, l'auditeur doit expliquer dans la section «Fondement de l'opinion» en quoi ces informations comportent une anomalie.
- 23. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations à fournir, l'auditeur doit :
 - a) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance;
 - b) décrire, dans la section «Fondement de l'opinion», la nature des informations omises;
 - c) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, y inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique et qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Réf. : par. A23)
- 24. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans la section «Fondement de l'opinion».
- 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 exigée à l'alinéa 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 exigés aux alinéas 28 b) et 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;
 - b) une déclaration indiquant que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion.
27. Même si l'auditeur exprime une opinion défavorable ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser, dans la section «Fondement de l'opinion», les raisons à l'origine de tout autre problème dont il a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée, ainsi que les incidences qui en découlent. (Réf. : par. A24)

Description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur exigée aux paragraphes 39 à 41 de la norme ISA 700 (révisée) de manière à y inclure uniquement les éléments suivants : (Réf. : 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 délivrer un rapport d'audit;
 - b) une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers;
 - c) la déclaration au sujet de l'indépendance de l'auditeur et des autres responsabilités d'ordre déontologique exigée selon l'alinéa 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 des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de section sur les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 ni de section sur les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)^{4,5}. (Réf. : par. A26)

Communication avec les responsables de la gouvernance

30. Lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, il doit informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé de l'opinion modifiée. (Réf. : par. A27)

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

⁵ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe A54.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

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

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

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

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

- A2. La norme ISA 700 (révisée) exige que, pour se former une opinion sur les états financiers, l'auditeur détermine s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives⁶. Cette détermination tient compte de l'évaluation que fait l'auditeur des incidences des anomalies non corrigées sur les états financiers, le cas échéant, en conformité avec la norme ISA 450⁷.
- A3. La norme ISA 450 définit une anomalie comme étant un écart entre le montant présenté, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Par conséquent, une anomalie significative dans les états financiers peut être liée :
- a) au caractère approprié des méthodes comptables retenues;
 - b) à l'application des méthodes comptables retenues;
 - c) au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers.

⁶ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

⁷ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11.

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

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

Application des méthodes comptables retenues

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

Caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers

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

Le paragraphe A13a de la norme ISA 450 fournit d'autres exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives.

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

A8. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée «limitation de l'étendue des travaux d'audit») peut résulter :

- a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité;
- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur;
- c) de limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Si la mise en œuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et des paragraphes 9 et 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

A10. Voici des exemples de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité :

- les documents comptables de l'entité ont été détruits;
- les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.

A11. Voici des exemples de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur :

- l'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée;
- en raison de la date de sa nomination, l'auditeur n'a pu observer le dénombrement des stocks;
- l'auditeur détermine que la mise en œuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.

A12. Voici des exemples de situations où l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :

- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks;
- la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers.

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

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

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

limitation de l'étendue des travaux d'audit dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» avant de démissionner.

- A14. Dans certaines situations, il peut arriver que l'auditeur soit dans l'impossibilité de démissionner du fait que des textes légaux ou réglementaires l'obligent à poursuivre la mission d'audit. Ce peut être le cas de l'auditeur nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Cela peut être également le cas dans les pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période déterminée, ou encore nommé pour une période déterminée, et où il lui est interdit de démissionner avant l'achèvement de l'audit de ces états financiers ou avant la fin de cette période, respectivement. L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit⁸.
- A15. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation ou aux propriétaires de l'entité.

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

- A16. Voici des exemples de circonstances propres à certains rapports qui n'entreraient pas en contradiction avec l'expression d'une opinion défavorable par l'auditeur ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion :
- l'expression d'une opinion non modifiée sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière donné et, dans le même rapport, l'expression d'une opinion défavorable sur les mêmes états financiers au regard d'un autre référentiel d'information financière⁹;
 - la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière (voir la norme ISA 510¹⁰). Dans ce cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

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

Exemples de rapports de l'auditeur (Réf. : par. 16)

- A17. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve et une opinion défavorable, respectivement, du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.
- 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et

⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A10.

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

¹⁰ Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 10.

appropriés sur un élément particulier des états financiers. L'exemple 5 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers. Dans les deux derniers cas, les incidences éventuelles du problème sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées. Les annexes des autres normes ISA qui énoncent des obligations 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 (Réf. : par. 16)

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

Opinion avec réserve (Réf. : par. 17)

- A20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il ne convient pas d'utiliser des expressions comme «compte tenu de l'explication qui précède» ou «sous réserve de» dans la section relative à l'opinion, car elles ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 20, 21, 23 et 27)

- A21. L'utilisation d'un libellé standard dans le rapport de l'auditeur contribue à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. Par conséquent, même s'il n'est pas toujours possible d'uniformiser le libellé d'une opinion modifiée ou celui de la description du fondement d'une telle opinion, le recours à une forme et à un contenu standard pour le rapport de l'auditeur est souhaitable.
- A22. À titre d'exemple des incidences financières d'anomalies significatives que l'auditeur peut décrire dans la section «Fondement de l'opinion» de son rapport, il y a la quantification des incidences d'une surévaluation des stocks sur les impôts sur le résultat, le résultat avant impôts, le résultat net et les capitaux propres.
- A23. Fournir les informations omises dans la section «Fondement de l'opinion» ne serait pas faisable en pratique dans un ou l'autre des cas suivants :
- les informations n'ont pas été préparées par la direction ou l'auditeur n'y a pas facilement accès;
 - l'auditeur juge que les informations seraient trop volumineuses en regard de son rapport.
- A24. Une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion en ce qui concerne un problème particulier décrit dans la section «Fondement de l'opinion» ne justifie pas l'omission d'une description des autres problèmes relevés qui, pour d'autres raisons, auraient nécessité l'expression d'une opinion modifiée. Dans un tel cas, la communication de ces autres problèmes dont l'auditeur a pris connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

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

- A25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il est souhaitable de déplacer les déclarations suivantes dans la section «Responsabilités de l'auditeur à

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

légard de l'audit des états financiers» du rapport d'audit, comme l'illustrent les exemples 4 et 5 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA :

- la déclaration requise à l'alinéa 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;
- la déclaration requise à l'alinéa 28 c) de la norme ISA 700 (révisée) en ce qui concerne l'indépendance et les autres responsabilités d'ordre déontologique.

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

A26. Le fait d'indiquer les raisons pour lesquelles l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir 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 plus les utilisateurs de s'appuyer indûment sur ces états financiers. En revanche, le fait de communiquer des questions clés de l'audit autres que le problème ou les problèmes 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 à l'égard de ces questions 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 la même façon, il ne serait pas approprié d'inclure dans le rapport une section sur les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée), traitant de l'évaluation par l'auditeur de la cohérence entre les autres informations et 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 questions clés de l'audit ou une section sur les autres informations lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'obligent à communiquer les questions clés de l'audit ou à faire rapport sur les autres informations.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 30)

A27. Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé de l'opinion modifiée permet :

- a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine;
- b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction;
- c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des informations ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

Annexe

(Réf. : par. A17, A18 et A25)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers.

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

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600¹ ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés 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 et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210².
- Une anomalie a été constatée dans les stocks. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers sont considérées comme significatives mais non généralisées (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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»), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le

¹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — Considérations particulières.

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

³ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 de la société ont été comptabilisés pour xxx à l'état de la situation financière. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux IFRS. Les documents comptables de la société indiquent que, si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx, respectivement.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu ces normes sont plus amplement décrites dans la section «Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers» du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus 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»]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section «Autres informations» de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.*]

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.*]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁴

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

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

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

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport 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 délivré 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 «responsables de la gouvernance» 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

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. 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 préparés 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 et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des 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 généralisées. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées parce que leur détermination n'était pas faisable en pratique (c.-à-d. que l'expression d'une opinion défavorable est appropriée).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe aucune incertitude significative liée à des événements ou situations 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 aucune autre question clé de l'audit à communiquer outre 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 et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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»),

⁵ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans la section «Fondement de l'opinion défavorable» de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ni 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

Comme l'explique la Note X, le groupe n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ qu'il a acquise au cours de l'exercice 20X1 parce qu'il n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les IFRS, la société aurait dû consolider cette filiale et comptabiliser l'acquisition sur la base des montants provisoires. Si XYZ avait été consolidée, cela aurait eu une incidence significative sur de nombreux éléments des états financiers consolidés ci-joints. Les incidences de la non-consolidation sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Nous avons effectué notre audit conformément aux 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 à l'égard de l'audit des états financiers consolidés» du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

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

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 7 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section «Autres informations» de l'exemple 7 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.]*

Questions clés de l'audit

Outre le problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion défavorable», nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune autre question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés⁶

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]*

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

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]*

⁶ Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport 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 délivré 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]

Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. 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 préparés 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 et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais non généralisées (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existaient aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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»), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat

⁷ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx d'ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat d'ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 ni de la quote-part d'ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit conformément aux 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 à l'égard de l'audit des états financiers consolidés» du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus 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»]

[*Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section «Autres informations» de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]*

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituaient les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

[*Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]*

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés⁸

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

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

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport 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 délivré 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 autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

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

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. 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 préparés 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 et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un élément particulier des états financiers consolidés. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant l'information financière relative à une participation dans une coentreprise représentant plus de 90 % de l'actif net de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme étant à la fois significatives et généralisées (c.-à-d. que la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion est appropriée).
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.
- La description des responsabilités de l'auditeur doit être restreinte.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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 reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le «groupe»), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

⁹ Le sous-titre «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

Nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers consolidés ci-joints du groupe. En raison de l'importance du problème décrit dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir 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 sa coentreprise XYZ est comptabilisée pour un montant de xxx dans l'état consolidé de la situation financière du groupe, ce qui représente plus de 90 % de l'actif net du groupe au 31 décembre 20X1. On nous a refusé l'accès à la direction et aux auditeurs de XYZ, y compris à la documentation d'audit des auditeurs de XYZ. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne la quote-part du groupe dans les actifs de XYZ qu'il contrôle conjointement, sa quote-part des passifs de XYZ pour lesquels il est conjointement responsable, sa quote-part des produits et des charges de XYZ pour l'exercice et les éléments constituant l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés¹⁰

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

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

Nos responsabilités consistent à réaliser un audit des états financiers consolidés du groupe conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Nous sommes indépendants du groupe conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés au(x)/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 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]

¹⁰ Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Exemple 5 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés 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 et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de multiples éléments des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant les stocks et les créances de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme étant à la fois significatives et généralisées.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- La description des responsabilités de l'auditeur doit être restreinte.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹¹

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers de la société ABC (la «société»), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

Nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers ci-joints de la société. En raison de l'importance des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

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

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

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

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers¹²

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

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

Nos responsabilités consistent à réaliser un audit des états financiers de la société conformément aux Normes internationales d'audit et à délivrer un rapport d'audit. Toutefois, en raison des problèmes décrits dans la section «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir 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 de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport 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]

¹² Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

RENSEIGNEMENTS SUR LES DROITS D'AUTEUR, LES MARQUES DE COMMERCE ET LES PERMISSIONS

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Copyright © 2016 IFAC. Tous droits réservés. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC® pour la reproduction, le stockage ou la transmission de ces documents, ou leur utilisation à d'autres fins similaires. Veuillez écrire à permissions@ifac.org.

Les appellations «International Auditing and Assurance Standards Board», «International Standards on Auditing», «International Standards on Assurance Engagements», «International Standards on Review Engagements», «International Standards on Related Services», «International Standards on Quality Control», «International Auditing Practice Notes», les sigles «IAASB», «ISA», «ISAE», «ISRE», «ISRS», «ISQC», «IAPN», ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

ISBN: 978-1-60815-366-4

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

La présente prise de position définitive «Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2016, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en 2018, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*» a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de la prise de position définitive «Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*» est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de «Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2016 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*» © 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

ISBN : 978-1-60815-318-3

Publié par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org