

## **NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 510**

### **MISSIONS INITIALES-SOLDES D'OUVERTURE**

#### **SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
Introduction .....	1-3
Procédures d'audit .....	4-10
Conclusions de l'audit et rapport .....	11-14

La Norme Internationale d'Audit ISA 510 « Missions initiales – Soldes d'ouverture » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurances et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

## Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les soldes d'ouverture lorsqu'il s'agit d'un premier audit d'états financiers ou lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur. Cette Norme ISA s'applique également lorsque l'auditeur a connaissance d'éventualités et d'engagements qui existent en début de période. Les modalités d'application relatives aux procédures et au rapport d'audit en matière de données comparatives sont fournies dans la Norme ISA 710 « Données comparatives ».

**2. Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier:**

**(a) que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ;**

**(b) que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ; et**

**(c) que des méthodes comptables appropriées ont été appliquées de manière permanente ou que les changements de méthodes comptables ont été correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et qu'une information pertinente a été fournie dans les états financiers.**

3. Les « soldes d'ouverture » désignent les soldes des comptes au début d'une période. Les soldes d'ouverture correspondent aux soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences:

(a) des opérations des périodes précédentes ; et

(b) des méthodes comptables appliquées dans la période précédente.

Dans une mission d'audit initiale, l'auditeur ne dispose pas au préalable des éléments probants corroborant les soldes d'ouverture.

### **Procédures d'audit**

4. Les éléments probants et leur caractère suffisant et approprié que l'auditeur sera tenu de recueillir concernant les soldes d'ouverture dépendent, entre autres, des facteurs suivants:

- les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- l'existence ou non d'états financiers audités de la période précédente et, dans l'affirmative, les modifications éventuelles apportées au contenu du rapport d'audit ;
- la nature des comptes et le risque d'anomalies significatives contenues dans les états financiers de la période en cours ;
- le caractère significatif des soldes d'ouverture au regard des états financiers de la période en cours.

5. L'auditeur sera tenu d'examiner si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées et si celles-ci ont été appliquées de manière permanente dans les états financiers de la période en cours. Si des changements dans les méthodes ou leur application sont intervenus, l'auditeur examine s'ils sont justifiés, correctement enregistrés et présentés de manière appropriée et si une information pertinente est fournie dans les états financiers.

6. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur, l'auditeur en place peut être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de l'auditeur précédent. Dans ce cas, l'auditeur en place évalue la compétence professionnelle et l'indépendance de l'auditeur précédent. Si des modifications au contenu du rapport d'audit de la période précédente ont été apportées, l'auditeur portera une attention particulière au cours de l'audit de la période en cours aux faits qui sont à l'origine de cette modification.

7. Avant d'entrer en contact avec l'auditeur précédent, l'auditeur en place s'informerait des règles édictées par le *Code of Ethics for Professional Accountants* publié par l'*International Federation of Accountants*.

8. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, ou si l'auditeur n'a pas été en mesure de se satisfaire des travaux effectués en appliquant les procédures décrites au paragraphe 6, il sera tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que celles décrites aux paragraphes 9 et 10.

9. Pour les actifs circulants et les dettes à court terme, il est généralement possible de recueillir certains éléments probants par la mise en œuvre des procédures d'audit de la période en cours. Par exemple, l'encaissement (le règlement) pendant la période en cours des créances (des dettes) existant à l'ouverture fournira certains éléments probants sur leur existence, et les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période. Dans le cas des stocks, il est toutefois plus difficile pour l'auditeur de se satisfaire de leur existence physique en début de période. C'est pourquoi des procédures d'audit supplémentaires sont généralement nécessaires, comme par exemple : l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours de période et le rapprochement des quantités en stock existant avec celles à l'ouverture, le contrôle de la valorisation des éléments en stock à l'ouverture, et l'examen de la marge brute et de la césure des exercices. En associant plusieurs de ces procédures, l'auditeur peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

10. Pour les actifs immobilisés et passifs, tels que les immobilisations corporelles, et financières et les dettes à long terme, l'auditeur examinera en général les documents comptables et autres informations justifiant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut obtenir confirmation des soldes d'ouverture auprès de tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les immobilisations financières. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

## Conclusions de l'audit et rapport

**11. Si, après avoir mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires, y compris celles mentionnées ci-avant, l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, le rapport d'audit doit comporter:**

**(a) une opinion avec réserve ; par exemple:**

*« Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20X1 pour une valeur de XXX, cette date précédant notre nomination comme auditeurs, et les autres procédures d'audit que nous avons mises en œuvre ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.*

*A notre avis, sous réserve de l'effet des redressements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avions été en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique du stock d'ouverture et d'en valider le montant, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de ... au 31 décembre 20X2, ainsi que du résultat de ses opérations et des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux ... » ;*

**(b) une impossibilité d'exprimer une opinion ; ou**

**(c) dans les juridictions où ceci est permis, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations et une opinion sans réserve sur la situation financière ; par exemple:**

*« Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre 20X1, pour une valeur de XXX, cette date précédant notre nomination comme auditeurs, et les autres procédures d'audit que nous avons mises en œuvre ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.*

*Compte tenu de l'importance de cette limitation au regard du résultat des opérations de la société pour l'exercice se terminant le 31 décembre 20X2, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer, et nous n'exprimons pas, d'opinion sur le résultat de ses opérations et sur les flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date.*

*A notre avis, le bilan donne une image fidèle de (ou présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs) la situation financière de la société au 31 décembre 20X2, conformément aux ... ».*

12. Si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, l'auditeur en informe la direction et, après avoir obtenu l'autorisation de cette dernière, l'auditeur précédent éventuel. **Si l'effet de cette anomalie n'est pas correctement enregistré et présenté de manière appropriée et qu'une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

13. Si les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de manière permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, et si le changement intervenu n'a pas été correctement enregistré et présenté de manière appropriée et qu'une information pertinente n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer, selon le cas, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

14. Si une modification a été apportée au contenu du rapport d'audit de l'entité portant sur la période précédente, l'auditeur évalue l'effet de cette modification sur les états financiers de la période en cours. Si, par exemple, l'étendue de l'audit avait été limitée du fait de l'impossibilité de déterminer les stocks d'ouverture de la période précédente, il se peut que l'auditeur ne soit pas tenu d'exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion pour la période en cours. **Toutefois, si la modification apportée au contenu du rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente reste applicable aux états financiers de la période en cours et a une incidence significative sur les états financiers de la période, l'auditeur doit modifier en conséquence le contenu du rapport d'audit de la période en cours.**