

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 701

MODIFICATIONS APPORTEES AU CONTENU DU RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	1-4
Questions n'affectant pas l'opinion de l'auditeur	5-10
Questions affectant l'opinion de l'auditeur	11-15
Situations pouvant conduire à l'expression d'une opinion autre qu'une opinion sans réserve	16-21
Date d'entrée en vigueur	22

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 701, « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) », doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'assurance 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 dans les situations où le contenu du rapport de l'auditeur indépendant doit être modifié, ainsi que la forme et le contenu des modifications à apporter dans ces situations.

2. La Norme ISA 700 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général », définit les procédures et les principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application quant à la forme et au contenu du rapport de l'auditeur indépendant sur un jeu complet d'états financiers à caractère général établi conformément à un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle lorsque l'auditeur est en mesure d'exprimer une opinion sans réserve et qu'aucune modification au contenu de son rapport est nécessaire. La Norme ISA 800 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales », définit les procédures et les principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application quant à la forme et au contenu du rapport de l'auditeur indépendant pour d'autres missions d'audit. La présente Norme ISA décrit la façon dont le contenu du rapport de l'auditeur est modifié par rapport au rapport standard dans les cas suivants :

Questions n'affectant pas l'opinion de l'auditeur

- (a) Paragraphe d'observation ;

Questions affectant l'opinion de l'auditeur

- (a) opinion avec réserve ;
- (b) impossibilité d'exprimer une opinion ; ou
- (c) opinion défavorable.

3. L'uniformité quant à la forme et au contenu de chaque type de modification apportée au contenu du rapport permet d'améliorer la compréhension des utilisateurs de ces rapports. Dans ce but, cette Norme ISA fournit des exemples de formulation des phrases modifiées pouvant être utilisées lors de l'émission de rapports dont le contenu est modifié.

4. Les exemples de rapports donnés dans cette Norme ISA ont été établis sur base du rapport d'audit émis sur des états financiers à caractère général d'entités commerciales. Les principes applicables dans les situations où le contenu du rapport de l'auditeur nécessite d'être modifié sont, de la même façon, également applicables aux rapports émis sur d'autres missions relatives à l'audit d'informations financières historiques, telles que des états financiers à caractère général établis par des entités de nature différente (par exemple, une entité à but non lucratif), et sur des missions d'audit décrites dans la Norme ISA 800. Les exemples de rapports sont alors adaptés aux circonstances de ces missions.

Questions n'affectant pas l'opinion de l'auditeur

5. Dans certaines situations, le contenu d'un rapport d'auditeur peut être modifié par l'ajout d'un paragraphe d'observation pour souligner une question ayant une incidence sur les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe aux états financiers plus détaillée. L'ajout d'un tel paragraphe d'observation n'affecte pas l'opinion de l'auditeur. Ce paragraphe sera de préférence inséré après le paragraphe exprimant l'opinion de l'auditeur, mais avant la partie du rapport qui traite des autres obligations spécifiques éventuelles. Le paragraphe d'observation comporte généralement une indication sur le fait qu'il ne remet pas en cause l'opinion de l'auditeur.

6. L'auditeur doit modifier son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation pour souligner un problème important relatif à la continuité d'exploitation.

7. L'auditeur doit envisager de modifier le contenu de son rapport d'audit en ajoutant un paragraphe d'observation dans les cas où il existe une incertitude significative (autre qu'un problème relatif à la continuité d'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers. Une incertitude

est une question dont l'issue dépend d'actions futures ou d'événements qui échappent au contrôle direct de l'entité mais qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers.

8. Un exemple de paragraphe d'observation à insérer dans un rapport d'audit concernant une incertitude significative est donné ci-après :

« Sans remettre en cause notre opinion, nous attirons votre attention sur le contenu de la Note X aux états financiers. La société est défenderesse dans un procès pour le détournement allégué de certains droits de propriété protégés par un brevet et se voit réclamer le paiement de redevances et de dommages et intérêts. La société a engagé une action reconventionnelle et des premières audiences ainsi que des expertises sont en cours. L'issue finale de ce procès ne peut actuellement être anticipée et, de ce fait, aucune provision au titre d'un passif éventuel pouvant résulter de cette action en justice n'a été constituée dans les états financiers ».

(Un exemple de paragraphe d'observation concernant un problème de continuité d'exploitation est donné dans la Norme ISA 570, « Continuité d'exploitation »).

9. L'ajout d'un paragraphe d'observation soulignant un problème de continuité d'exploitation ou une incertitude significative permet généralement à l'auditeur de remplir ses obligations et faire face à sa responsabilité en la matière. Toutefois, dans des cas extrêmes, tels que des situations où des incertitudes multiples revêtent un caractère significatif au regard des états financiers, l'auditeur peut considérer qu'il est plus approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion plutôt que d'ajouter un paragraphe d'observation.

10. Outre l'ajout d'un paragraphe d'observation pour les questions ayant une incidence sur les états financiers, l'auditeur peut également modifier le contenu de son rapport en ajoutant ce type de paragraphe, de préférence après le paragraphe d'opinion mais avant la partie qui traite des autres obligations spécifiques éventuelles, pour rendre compte des questions autres que celles ayant directement une incidence sur les états financiers. Par exemple, si une correction relative à d'autres informations fournies dans un document comprenant des états financiers audités s'avère nécessaire et que l'entité se refuse de la faire, l'auditeur envisage d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observation décrivant l'incohérence significative constatée.

Questions affectant l'opinion de l'auditeur

11. L'auditeur peut ne pas être en mesure d'exprimer une opinion sans réserve dans l'une ou l'autre des situations ci-après si, sur la base de son jugement professionnel, elles ont, ou peuvent avoir, une incidence significative sur les états financiers:

- (a) il existe une limitation de l'étendue ; ou
- (b) il existe un désaccord avec la direction concernant la validité des principes comptables retenus, leur mode d'application ou le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers.

La situation décrite au point (a) pourrait conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. La situation décrite au point (b) pourrait conduire à une opinion avec réserve ou à une opinion défavorable. Ces situations sont plus amplement décrites dans les paragraphes 16-21.

12. Une *opinion avec réserve* doit être exprimée lorsque l'auditeur estime qu'une opinion sans réserve ne peut pas être donnée et que l'incidence des désaccords avec la direction, ou la limitation de l'étendue de ses travaux, n'est pas d'une importance telle et ne concerne pas un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers, qu'elle conduirait à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion. Une opinion avec réserve est traduite par le terme « sous réserve » de l'incidence des questions sur lesquelles porte la réserve.

13. Une *impossibilité d'exprimer une opinion* doit être formulée lorsque l'incidence d'une limitation de l'étendue des travaux est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers que l'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et, par conséquent, n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers.

14. Une *opinion défavorable* doit être exprimée lorsque l'incidence du désaccord sur les états financiers est si importante et concerne un nombre important d'éléments contenus

dans les états financiers que l'auditeur estime qu'une réserve dans son rapport ne suffirait pas à informer sur la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.

15. Chaque fois que l'auditeur exprime une opinion autre qu'une opinion sans réserve, il doit décrire clairement dans son rapport toutes les raisons essentielles qui la motivent et, à moins que cela soit impossible, en quantifier l' (les) incidence(s) éventuelle(s) sur les états financiers. Généralement, cette information figurera dans un paragraphe distinct précédent le paragraphe d'opinion ou celui formulant l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et pourra inclure un renvoi à la note annexe des états financiers, si elle existe, décrivant le problème plus en détail.

Situations pouvant conduire à une opinion autre qu'une opinion sans réserve

Limitation de l'étendue des travaux

16. Une limitation de l'étendue des travaux d'audit peut quelquefois être imposée par l'entité (par exemple lorsque les termes de la mission spécifient que l'auditeur ne mettra pas en œuvre une procédure d'audit qu'il estime nécessaire). Cependant, lorsque cette limitation prévue par les termes de la mission est telle que l'auditeur considère qu'elle est de nature à entraîner une impossibilité d'exprimer une opinion, cette mission limitée ne sera pas acceptée en tant que mission d'audit, sauf si l'auditeur y est légalement tenu. De même, un auditeur légal remplissant une mission légale n'accepte pas une telle mission d'audit lorsque la limitation est contraire à ses obligations légales.

17. Une limitation de l'étendue des travaux peut être dictée par les circonstances (par exemple, lorsque la date de nomination de l'auditeur ne lui permet pas d'observer la prise d'inventaire physique des stocks). Elle peut aussi provenir de documents comptables de l'entité que l'auditeur juge incomplets, ou encore lorsqu'il n'est pas en mesure de mettre en œuvre une procédure d'audit jugée nécessaire. Dans ces situations, l'auditeur s'efforcera de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives qu'il juge raisonnables, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion sans réserve.

18. Lorsque la limitation de l'étendue des travaux d'audit conduit à l'expression d'une opinion avec réserve, ou à une impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de

L'auditeur doit décrire la limitation et indiquer que des ajustements éventuels des états financiers auraient pu se révéler nécessaires si la limitation n'avait pas existé.

19. Des exemples de ces limitations sont donnés ci-après:

Limitation de l'étendue des travaux – Opinion avec réserve

« Nous avons effectué l'audit (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'introduction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

La direction est responsable de (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de la direction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. *A l'exception de la question évoquée au paragraphe ci-après*, nous avons effectué notre audit selon les(le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de l'auditeur – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks au 31 décembre 20X1, cette date étant antérieure à notre nomination en tant qu' auditeur de la société. En raison de la nature des documents conservés par la société, nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par d'autres procédures d'audit, les quantités en stock à cette date.

A notre avis, sous réserve de l'incidence des ajustements qui auraient pu, le cas échéant, se révéler nécessaires si nous avions été en mesure de vérifier les des quantités physiques en stock, les états financiers donnent une image fidèle de (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'opinion – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700) ».

Limitation de l'étendue des travaux – Impossibilité d'exprimer une opinion

« Nous avons été nommés pour procéder à l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultats, l'état des variations dans les fonds propres et l'état des flux de trésorerie pour l'année se terminant à cette date, et des notes annexes incluant la description des principes comptables majeurs suivis et d'autres informations explicatives.

La direction est responsable de (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de la direction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

(Omettre le paragraphe traitant de la responsabilité de l'auditeur).

(Le paragraphe décrivant l'étendue des travaux d'audit sera soit omis, soit adapté aux circonstances).

(Ajouter un paragraphe décrivant la limitation de l'étendue des travaux; par exemple :

Nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique de tous les stocks, ni confirmer les comptes à recevoir, en raison des limitations imposées à l'étendue de nos travaux par la société.

En raison de l'importance des limitations de l'étendue de nos travaux exposées au paragraphe qui précède, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers ».

Désaccord avec la direction

20. L'auditeur peut se trouver en désaccord avec la direction sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers. **Lorsque ces désaccords revêtent une importance significative au regard des états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

21. Des exemples de ces désaccords sont donnés ci-après.

*Désaccord sur les méthodes comptables – Caractère inapproprié des méthodes retenues –
Opinion avec réserve*

« Nous avons effectué l'audit (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'introduction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

La direction est responsable de (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de la direction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Notre responsabilité est d'exprimer (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de l'auditeur – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Ainsi que l'indique la Note X de l'annexe aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers ce qui, à notre avis, n'est pas conforme aux Normes Internationales d'Information Financière. La dotation aux amortissements pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, calculée sur une base linéaire en appliquant un taux annuel de 5% pour les constructions et de 20% pour le matériel, devrait s'élever à xxx. En conséquence, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx et le report à nouveau déficitaire⁽¹⁾ ainsi que la perte reportée doit être augmentée de xxx et de xxx, respectivement.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers de la question évoquée au paragraphe précédent, ceux-ci donnent une image fidèle de (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'opinion – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700) ».

⁽¹⁾ En Belgique, le terme « perte reportée » est utilisé.

Désaccord sur les méthodes comptables – Information fournie dans les états financiers non adéquate - Opinion avec réserve.

« Nous avons effectué l'audit de ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'introduction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

La direction est responsable de ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de la direction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Notre responsabilité est d'exprimer (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de l'auditeur – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Le 15 janvier 20X2, la société a émis un emprunt obligataire d'un montant en principal de xxx dans le but de financer l'extension de son usine. Le contrat d'émission limite le paiement des dividendes futurs au montant des bénéfices réalisés après le 31 décembre 20X1. A notre avis, la mention de cette information en note annexe aux états financiers est exigée par ...⁽²⁾.

A notre avis, *sous réserve de l'omission de l'information mentionnée au paragraphe précédent*, les états financiers donnent une image fidèle de ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'opinion – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700) ».

Désaccord sur les méthodes comptables – Information fournie dans les états financiers non adéquate – Opinion défavorable.

« Nous avons effectué l'audit de ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe d'introduction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

⁽²⁾ Référence au règlement ou à la loi concernés.

La direction est responsable de ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de la direction – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

Notre responsabilité est d'exprimer ... (le reste de la formulation est identique à celle donnée en exemple dans le paragraphe décrivant la responsabilité de l'auditeur – voir paragraphe 60 de la Norme ISA 700).

(Paragraphe(s) décrivant le désaccord).

A notre avis, en raison de l'incidence des questions évoquées au(x) paragraphe(s) qui précède(nt), les états financiers ne donnent pas une image fidèle de (ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs") la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de la performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière ».

Date d'entrée en vigueur

22. Cette Norme ISA est applicable pour les rapports des auditeurs datés le, ou postérieurement au 31 décembre 2006.