

CHAPITRE 5 : L'ACHÈVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET LE RAPPORT.....	5
Section 1 : l'achèvement de la mission.....	5
1-1- Revue des évènements postérieurs à la clôture.....	6
1-2- Examen des PV des réunions du Conseil d'administration.....	6
1-3- Examen analytique de cohérence d'ensemble des E.F.....	7
1-4- Jugement final du Seuil de Signification et du Risque d'Audit.....	7
1-5- Revue finale des papiers de travail.....	7
1-6- Obtenir une lettre d'affirmation du client (Voir Modèle ISA 580).....	7
1-7- Formulation de l'opinion.....	9
1-8- Communication avec les organes de gouvernance au sujet du rapport.....	10
Section 2 : Le rapport d'audit standard.....	10
1- Un intitulé.....	11
2- Un destinataire.....	11
3- Un Paragraphe d'introduction.....	11
4- La mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers.....	14
5- Un paragraphe indiquant l'étendu de la responsabilité de l'auditeur.....	16
6- Un paragraphe indiquant l'Opinion de l'auditeur.....	18
7- Autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte.....	21
8- La date, l'adresse et la signature de l'auditeur.....	22
Section 3 : Le rapport d'audit modifié.....	25
a) Un paragraphe d'observation sans incidence sur l'opinion.....	25
a1 - L'existence d'incertitude significative concernant la continuité de l'exploitation.....	25
a2- L'existence d'une autre incertitude importante.....	25
b) Une opinion autre que sans réserve.....	26
b1- Une opinion avec réserve.....	26
b2- Une impossibilité d'exprimer une opinion.....	27
b3- Une opinion défavorable.....	28
Section 5 : Cas particuliers.....	30
Cas 1 - ISA 710: Les données comparatives.....	30
Cas 2 - ISA 510: Missions initiales - Soldes d'ouverture.....	31

LES RAPPORTS DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

RAPPEL. DU PLAN DU COURS

CHAPITRE 5 : L'ACHEVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET LE RAPPORT

Section 1 : L'achèvement de la mission

Section 2 : Le rapport d'audit standard

Section 3 : Le rapport d'audit modifié

Section 4 : Cas particuliers (Données comparatives - Soldes d'ouverture - Evénements postérieurs)

CHAPITRE 5 : LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DES DOMAINES SPECIALISES

Section 1 : Le rapport sur des missions d'audit spéciales

1-1- Le rapport sur des E.F établis selon un référentiel particulier

1-2- Le rapport sur une rubrique d'états financiers

1-3- Le rapport sur le respect des clauses contractuelles

1-4- Le rapport sur des états financiers condensés

Section 2: Le rapport sur des informations financières prévisionnelles

CHAPITRE 6 : LES RAPPORTS SUR DES MISSIONS RELEVANT DE SERVICES CONNEXES

Section 1 : Le rapport sur la mission d'examen limité d'états financiers

Section 2: Le rapport sur la mission d'examen sur la base de procédures convenues

Section 3: Le rapport sur la mission de compilation d'informations financières

Normes de référence

SAS 58 : Rapports sur les E.F audités

ISA 510 : Missions initiales - Soldes d'ouverture

ISA 540 : Audit des estimations comptables

ISA 545 : Audit des évaluations en juste valeur

ISA 550 : Parties liées

ISA 560 : Evénements postérieurs à la clôture
ISA 570 : Continuité de l'exploitation
ISA 580 : Déclarations de la direction
ISA 600 : Utilisation des travaux d'un autre auditeur
ISA 610 : Examen des travaux de l'audit interne
ISA 620 : Utilisation des travaux d'un expert
ISA 700 : Rapport de l'auditeur sur les E F
ISA 701 : Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur indépendant
ISA 710 : Données comparatives
ISA 800 : Rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales
ISAE 3400 (ex ISA 810) : Examen d'informations financières prévisionnelles
ISRE 2400 (ex ISA 910) : Mission d'examen limité d'états financiers
ISRS 4400 (ex ISA 920) : Mission d'examen sur la base de procédures convenues
ISRS 4410 (ex ISA 930) : Mission de compilation d'informations financières
Normes de l'OECT N° 15 Le rapport du réviseur indépendant § N° 4 Diligences du
CC en matière de rapport sur les comptes sociaux

Les utilisateurs ont besoin (investisseurs, bailleurs de fonds, gestionnaires. .) d'informations décisionnelles. C'est ce qui justifie, en fait, la présentation d'un rapport accompagnant l'information financière.

Comme vous le savez déjà, les utilisateurs exigent que l'information soit fiable, pertinente, compréhensible et comparable, pour qu'ils puissent prendre leurs décisions. Normalement, le premier élément qu'examinent les décideurs est la déclaration de l'auditeur jointe à l'information financière.

La raison est si simple, puisque le rapport leur indique le niveau de fiabilité des données fournies et, donc, il est nécessaire pour l'utilisation de l'information financière.

La certification de l'auditeur accroît donc, la crédibilité de l'information financière.

De part l'auditeur, lorsqu'il s'associe à des informations financières ou non financières, cela ne signifie pas toujours qu'il les a vérifiées et a exprimé une opinion d'audit, parce que tout dépend en fait, de la mission qui lui est confiée ; en effet, la mission peut porter sur

- l'examen limité des EF ou bien
- une mission de compilation ou aussi
- une autre mission connexe.

Donc la responsabilité professionnelle de l'auditeur se situera à un autre niveau, et dans ces cas, le degré d'assurance fournie sera affaibli.

Et puis, quoi qu'il en soit, l'auditeur ne doit pas s'associer à des informations qu'il savait trompeuses.

D'ailleurs, dans sa déclaration, l'auditeur doit présenter toujours et clairement **la nature et l'ampleur de son intervention**, de façon à permettre à l'utilisateur du rapport, de définir le degré de crédibilité de l'information financière.

Aussi, le rapport doit être sous forme écrite. C'est une exigence de l'ISA 700 révisée, applicable aux rapports de l'auditeur datés du 31 décembre 2006 ou d'une date postérieure, qui prévoit dans son § 58 que le rapport de l'auditeur doit être sous une forme écrite.

Le support de l'écrit peut aussi, être sous format électronique. Le § 59 de la même norme considère qu'un rapport écrit comprend aussi bien un **rapport en format papier** qu'un **rapport en format électronique**.

Aussi, les rapports des auditeurs **varient en fonction de la nature de la mission** et du niveau d'intervention exigé.

On distingue d'ailleurs trois catégories de missions :

- les missions d'assurance élevée normalisées par les ISA et les ISAE,
- les missions d'examen limité normalisées par les ISRE, et
- les services connexes (examen sur la base de procédures convenues et missions de compilation) normalisées par les ISRS.

Mais avant d'établir le rapport, l'auditeur est amené à procéder à certaines investigations nécessaires au stade de l'achèvement de la mission.

CHAPITRE 5 : L'ACHÈVEMENT DE LA MISSION D'AUDIT ET LE RAPPORT

Après la réalisation des tests et avant de préparer son rapport, l'auditeur doit achever la mission.

Section 1 : l'achèvement de la mission

Cet achèvement comprend 8 étapes que nous allons passer en revue une à une :

- 1.1- la revue des événements postérieurs à la clôture
- 1.2- l'examen des PV des réunions du Conseil d'administration
- 1.3- l'examen analytique de cohérence d'ensemble des EF
- 1.4- le jugement final du seuil de signification et du risque d'audit
- 1.5- la revue finale des papiers de travail
- 1.6- l'Obtention d'une lettre d'affirmation du client (voir modèle ISA 580)
- 1.7- la formulation de l'opinion
- 1.8- la communication avec les organes de gouvernance au sujet du rapport

1.1- Revue des évènements postérieurs à la clôture

Déjà, la revue des évènements postérieurs à la clôture est normalisée par l'ISA 560 et aussi par l'application des traitements comptables préconisés par le référentiel.

Mais en audit, les évènements postérieurs à la clôture n'ont pas la même signification qu'en matière comptable.

En effet, les évènements postérieurs, qui concernent l'audit, ont une portée temporelle plus large que celles qui concernent la comptabilité, **la portée temporelle des premières dépasse la date de publication des E.F et s'étend jusqu'à la date de remise du rapport et va au-delà de la date d'approbation des E.F.**

Cette portée temporelle est exprimée par la norme selon les 3 situations suivantes

1- la découverte de faits après l'achèvement des travaux d'audit et avant la remise du rapport.

2- la découverte de faits après la date du rapport mais avant la publication des E.F

3- la découverte de faits après l'approbation des E.F.

Quoi qu'il en soit et à n'importe quel moment, **l'auditeur doit** de toute manière, discuter de ces évènements avec la direction pour l'amener à modifier les E.F. tant que ça reste possible.

Si la direction refuse, **l'auditeur doit** prévenir les tiers utilisateurs de son rapport, et doit prendre toutes les actions nécessaires pour que "la mauvaise" information qui a circulé soit corrigée.

Et de toute façon, **il appartient à l'auditeur** d'apporter des solutions détaillées à chaque problématique.

1.2- Examen des PV des réunions du Conseil d'administration

Cet **examen concerne** notamment **le PV de la réunion qui a arrêté les comptes ou approuvé les conventions** prévues par les articles 115 ou 200 et 475 du code des sociétés commerciales.

1.3- Examen analytique de cohérence d'ensemble des E.F

L'examen analytique au stade d'achèvement est nécessaire pour juger de la cohérence d'ensemble des E.F. c'est pour cette raison que l'auditeur doit appliquer les procédures analytiques au stade d'achèvement.

C'est d'ailleurs une exigence du § 13 de l'ISA 520:

Les conclusions tirées du résultat de ces procédures analytiques visent à corroborer les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu

Ces procédures peuvent même identifier des domaines devant faire l'objet d'investigations et de procédures complémentaires.

1.4- Jugement final du Seuil de Signification et du Risque d'Audit.

Au stade d'achèvement, il convient aussi de tenir compte notamment de la variation du seuil déterminée définitivement après l'arrêté des états financiers.

Notons qu'une variation importante du seuil n'est pas habituelle.

Si c'est le cas, il faudrait **revoir les bases de calcul du seuil qui peuvent ne pas être adéquats**. C'est le cas lorsque les grandeurs sont soumises à une grande volatilité et ne sont pas stables dans le temps. (par exemple les résultats)

Toutefois, si l'auditeur arrive à démontrer que la variation est expliquée par un déclin ou un essor des activités du secteur et de l'entreprise et que cette dernière va se stabiliser dans ce dernier niveau, il peut considérer la variation à la baisse du seuil comme étant normale.

1.5- Revue finale des papiers de travail

(Voir chapitre sur le Contrôle Qualité ISA 220 & 230 & ISQC 1)

1.6- Obtenir une lettre d'affirmation du client (Voir Modèle ISA 580).

Au stade d'achèvement, l'auditeur doit obtenir de la direction les déclarations qu'il peut juger nécessaires.

Ces déclarations sur les aspects significatifs et qui doivent être écrites, sont obtenues lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats.

C'est le cas des évaluations fondées principalement

- sur l'intention de la direction (placements à long terme ou à court terme, continuité de l'exploitation,...), ou bien
- sur l'exhaustivité de la communication des documents et des accords contractuels,

L'auditeur corrobore ces déclarations par des éléments probants qu'il a pu collecter, pour s'assurer de leur cohérence et de leur caractère probable et déterminera si les personnes qui font ces déclarations, connaissent bien les questions sur lesquelles elles se prononcent.

Mais ces **déclarations ne peuvent pas remplacer les autres éléments probants que l'auditeur pourrait normalement collecter.**

Maintenant, la question qui se pose est la suivante : est ce que cette lettre dégage la responsabilité lorsque les EF renferment des erreurs significatives non découvertes par l'auditeur ?

La réponse est oui et non ça dépend dans quelle situation on se retrouve ?

- C'est OUI, lorsqu'il ne peut pas, raisonnablement, exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats (assertions relatives à l'intention, informations confidentielles non divulguées,...), c'est le cas lorsque des erreurs qui relèvent de questions affirmées par la direction et ne pouvant être détectées par les tests d'audit classiques. On dit que les confirmations de la direction contenues dans la lettre d'affirmation atténuent la responsabilité de l'auditeur
- Et c'est non, si des erreurs pouvaient être détectées par l'application des procédés d'audit. Dans ce cas, l'auditeur ne peut pas utiliser cette lettre pour remplacer les tests et diligences d'audit classiques. On dit, dans ce cas, que cette lettre ne serait probablement d'aucun secours et n'atténue pas la responsabilité de l'auditeur

L'obtention de cette lettre est une obligation de diligence. Cette lettre doit d'ailleurs, porter la même date que le rapport d'audit.

En Tunisie, et jusqu'au 18 octobre 2005, cette lettre était obligatoire

- en tant que diligence mise à la charge de l'auditeur, (mais pas la direction) par la norme internationale d'audit (ISA 580),
- et en tant que dispositions règlementaires prévues par le dernier paragraphe de l'article 20 du code des devoirs professionnels qui stipule que l'auditeur fait signer à son client une lettre de représentation (traduction littérale du terme anglais : management, représentation).

Par ailleurs, la loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005, relative au renforcement de la sécurité des relations financières a ajouté au code des sociétés commerciales un article 13 quater qui oblige, les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables mais uniquement des sociétés soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie, à signer une déclaration annuelle pour attester qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable.

Le contenu de cette déclaration sera fixé par un arrêté du ministre des finances du 7/6/2006.

1.7- Formulation de l'opinion

On arrive maintenant à la formulation de l'opinion qui comprend les étapes suivantes :

- 1^{ère} étape : L'évaluation du caractère suffisant et adéquat des éléments probants collectés par l'auditeur. Ceci se traduit par,
 - o L'évaluation de part l'auditeur des conclusions tirées des éléments probants recueillis pour fonder son opinion sur les états financiers. Cela veut dire que l'auditeur doit évaluer si, sur la base des éléments probants recueillis, il existe une assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

A ce niveau, il s'agit d'apprécier si des éléments probants qui ont été recueillis sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers à un niveau faible acceptable

- 2^{ème} étape : L'évaluation de l'impact sur l'opinion des éventuelles anomalies quantitatives identifiées et non corrigées, ainsi que des aspects qualitatifs y afférents ; et enfin,
- 3^{ème} étape : L'évaluation du degré de conformité des états financiers après ajustements d'audit au référentiel comptable applicable.

1.8- Communication avec les organes de gouvernance au sujet du rapport.

La dernière étape des travaux d'achèvement consiste à communiquer avec la direction au sujet du rapport.

C'est une exigence de l'ISA 260, paragraphe 11 qui stipule que, l'auditeur doit communiquer les questions jugées utiles aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment en cas d'émission d'un rapport modifié.

~~D'après l'ISA 260, paragraphe 17~~: cette communication présente un double objectif:

- D'abord pour clarifier les faits relevés et leurs conséquences (ce qui revient à informer la société des réserves formulés dans le rapport), et ensuite,
- donner à la direction la possibilité de fournir des informations complémentaires (c'est-à-dire permettre à la direction d'apporter des éléments probants suffisants et adéquats au dernier moment permettant de lever ces réserves).

Maintenant nous allons traiter du contenu du rapport d'audit sous ses différentes formes et nous commençons par le 1^{er} type qui est le rapport standard

Section 2 : Le rapport d'audit standard

Le rapport standard est un rapport c'est celui qui ne comprend ni réserves, ni paragraphes d'observation. Le rapport standard en audit est donc un rapport de certification pure et simple.

Et ce rapport doit comprendre:

1- Intitulé

- 2- Destinataire
- 3- Paragraphe d'introduction
- 4- Mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des EF.
- 5- Opinion de l'auditeur
- 6- Autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte
- 7- La signature de l'auditeur, la date du rapport et l'adresse de l'auditeur

1- Un intitulé

C'est le titre du rapport avec indication « **indépendant** »

2- Un destinataire

Le rapport doit être adressé à la personne ou l'organe qui a confié la mission :

- les actionnaires (rapport du C.C),
- les administrateurs ou le comité d'entreprise...

Dans le cas particulier d'un rapport d'expertise judiciaire, le rapport sera destiné au juge qui a ordonné l'expertise.

3- Un Paragraphe d'introduction,

Le paragraphe d'introduction du rapport de **l'auditeur doit**

- identifier l'entité (dont les états financiers ont été soumis à audit) **et doit**
- indiquer que ces états financiers ont été audités.

Le paragraphe d'introduction doit également :

- identifier l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu complet d'états financiers,
- renvoyer au descriptif des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives fournies,
- spécifier la date et la période couverte par les états financiers.

L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel comptable applicable.

Dans le cas des états financiers établis conformément au référentiel IFRS, ce jeu comprend

- un bilan, un compte de résultat,
- un état de variations des capitaux propres,
- un tableau des flux de trésorerie,
- et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

Dans certaines circonstances, pour répondre à des dispositions législatives ou réglementaires, ou à des dispositions normatives, **l'entité peut avoir à présenter**, ou simplement **souhaiter à présenter, des informations complémentaires à celles fournies par les états financiers qui ne sont pas prévues par le référentiel comptable.**

Par exemple, ces informations supplémentaires peuvent être données pour faciliter aux utilisateurs la compréhension du référentiel comptable ou pour fournir plus d'explications sur des rubriques particulières des états financiers.

De telles informations sont généralement données dans des états distincts ou sous forme de notes additionnelles.

L'opinion de l'auditeur peut couvrir ces informations supplémentaires, comme il ne peut ne pas les couvrir, et dans le cas d'informations non couvertes par son opinion, **il doit s'assurer que ces informations supplémentaires soient clairement différenciées.**

Dans certaines circonstances, **cas où les informations supplémentaires peuvent ne pas être clairement différenciées des états financiers** à cause de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Dans ce cas, **ces informations complémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.**

Par exemple, l'opinion de l'auditeur doit couvrir les notes ou les états distincts auxquels les états financiers font référence.

Il en est de même, lorsque des notes annexes aux états financiers fournissent des explications sur la conformité totale ou partielle de ceux-ci avec un autre référentiel comptable.

Les informations supplémentaires qui sont présentées comme faisant partie intégrante des états financiers **n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport** de l'auditeur, **lorsque** la référence aux notes annexes dans la description des éléments composant les états financiers suffit à les identifier.

L'auditeur doit s'assurer que toutes **les informations supplémentaires** présentées accompagnant les états financiers, et, **qui ne sont pas couvertes par son opinion, sont clairement différenciées des états financiers audités.**

L'opinion de l'auditeur est censée couvrir l'information supplémentaire donnée qui ne peut être clairement différenciée des états financiers du fait même de leur nature ou de la façon dont elle est présentée.

Dans d'autres situations, **la loi ou la réglementation peut ne pas exiger que l'information supplémentaire soit auditée** et la direction peut demander à l'auditeur de ne pas l'inclure dans l'étendue de son audit des états financiers.

Lorsque l'information supplémentaire n'a pas pour objectif d'être auditée, **l'auditeur considère si cette information supplémentaire n'est pas présentée de telle manière qui pourrait conduire à considérer qu'elle est couverte par son opinion** et, lorsque c'est le cas, il doit demander à la direction de changer la façon dont elle est présentée.

Par exemple, l'auditeur considère, si cette information non auditée est clairement identifiée comme «non auditée».

L'auditeur demande à la direction d'enlever toute référence aux états ou notes donnant cette information supplémentaire non auditée contenue dans les états financiers pour que la démarcation entre l'information auditée et celle non auditée soit suffisamment claire.

Des notes non auditées qui sont mélangées avec des notes auditées peuvent aussi prêter à confusion en considérant qu'elles ont été auditées,

En conséquence, l'auditeur demande à l'entité de présenter l'information non auditée en dehors du jeu d'états financiers, ou, si ceci n'est pas possible en la circonstance, il demande, au minimum, de présenter toutes les notes non auditées à la fin des notes annexes aux états financiers requises et de clairement les identifier comme non auditées.

Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, **il peut décider, si la forme de présentation le permet, d'identifier dans son rapport les pages du document sur lesquelles sont présentées les états financiers audités.** Ceci aide les lecteurs à différencier les états financiers des autres informations non couvertes par son opinion.

Si l'auditeur conclut que la présentation d'une quelconque information non auditée adoptée par l'entité ne la différencie pas suffisamment des états financiers audités, **il doit indiquer dans son rapport d'audit que cette information n'a pas été auditée.**

Le fait que des informations supplémentaires ne soient pas auditées, n'enlève pas la responsabilité de l'auditeur d'avoir à lire cette information pour identifier des incohérences significatives avec les états financiers.

La responsabilité de l'auditeur concernant les informations supplémentaires non auditées est en ligne avec celle décrite dans la Norme ISA 720 «*Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.*

A titre d'exemple, ce paragraphe peut être rédigé ainsi : *“Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comportant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives ‘*

4- La mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

Le 4^{ème} élément très important et qu'il faudrait l'introduire dans le rapport de l'auditeur c'est la mention que la direction est responsable de l'établissement et de la présentation

sincère des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, et que cette responsabilité inclut

- (a) la définition, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne sur l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs
- (b) le choix et l'application de méthodes comptables appropriées et
- (c) la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

En effet, les états financiers sont établis et présentés par la direction. **Leur établissement requiert de la direction de mettre en place un contrôle interne**, d'effectuer des estimations comptables et des jugements et de choisir entre les différentes options et méthodes comptables autorisées par le référentiel.

Les états financiers *reflètent les déclarations de la direction*, du fait qu'elle est responsable d'établir des états financiers donnant une image fidèle, selon le référentiel comptable applicable.

Par exemple, dans le cas d'états financiers établis conformément au référentiel IFRS, la direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui présentent sincèrement la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie conformément aux IFRS.

Pour remplir cette responsabilité, la direction conçoit et met en place un contrôle interne pour prévenir ou détecter et corriger des anomalies, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs, afin d'assurer la fiabilité du système d'élaboration de l'information financière de l'entité.

L'établissement d'états financiers requiert de la direction l'exercice d'un jugement

- pour la détermination d'estimations comptables raisonnables compte tenu des circonstances, ainsi que
- pour le choix et l'application *de méthodes* comptables appropriées.

Ces jugements sont exercés bien évidemment, dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Il peut exister des situations dans lesquelles **il est approprié, de la part de l'auditeur, d'ajouter** en complément de la description de la responsabilité de la direction, **un commentaire pour décrire les responsabilités additionnelles** relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers **qui relèvent du contexte particulier de certaines juridictions ou de la nature de l'entité.**

C'est le cas en Tunisie pour la mention légale : **le conseil d'administration établit, sous sa responsabilité, les E.F de la société conformément à la loi relative au système comptable des entreprises** (article 201 du C.S.C).

Le terme « direction » utilisé dans cette norme ISA vise les personnes ayant la responsabilité d'établir et de présenter des états financiers donnant une image fidèle.

D'autres termes peuvent être utilisés à propos, selon le contexte juridique dans d'autres juridictions. Par exemple, dans certaines juridictions, le terme approprié peut être celui de « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » (En Tunisie ce sont les administrateurs).

A titre d'exemple, ce paragraphe peut être rédigé ainsi : *“ La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information Financière. Cette responsabilité comprend, la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances “.*

5- Un paragraphe indiquant l'étendu de la responsabilité de l'auditeur

Le 5^{ème} élément à indiquer dans le rapport concerne **la mention de l'auditeur liée à sa responsabilité d'exprimer une opinion sur les états financiers** sur la base de son audit, afin de **distinguer sa responsabilité de celle de la direction** qui est d'établir et de présenter des états financiers donnant une image fidèle.

Aussi, le rapport de l'auditeur doit **indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit.** La référence aux normes suivies indique aux lecteurs que l'audit a été effectué selon des normes établies

La Norme ISA 200 édicte les éléments nécessaires pour qu'un audit soit effectué selon les Normes ISA. Le paragraphe 14 de cette Norme ISA précise que l'auditeur ne peut pas indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes ISA, s'il n'a pas suivi, dans leur intégralité, toutes les Normes ISA qui s'y appliquent.

Le rapport de l'auditeur doit **décrire un audit** en indiquant

(a) qu'un audit consiste à mettre en oeuvre des procédures pour recueillir des éléments probants quant aux montants reflétés et aux informations fournies dans les états financiers,

(b) que **le choix des procédures mises en oeuvre**, y compris **l'évaluation du risque** que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, **relève du jugement de l'auditeur**, et qu'en procédant à l'évaluation des risques, il a pris en compte le contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers, afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers (c'est le cas en Tunisie pour les sociétés qui font *Appel Public à l'Épargne*), il ne doit pas omettre ce dernier membre de phrase; et

(c) qu'un audit comprend aussi l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

(d) Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

(e) Dans le cadre de la mission légale, le commissaire aux comptes doit déclarer expressément dans son rapport qu'il a effectué un contrôle conformément aux normes d'audit d'usage (article 269 nouveau du C.S.C).

A titre d'exemple, ce paragraphe peut être rédigé ainsi " *Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous*

avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du Jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir notre opinion.

6- Un paragraphe indiquant l'Opinion de l'auditeur

Lorsqu'une opinion sans réserve est exprimée, le paragraphe d'opinion du rapport de l'auditeur doit indiquer que les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (à moins que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur une autre formulation de son opinion, auquel cas le libellé imposé doit être utilisé).

C'est le cas en Tunisie, pour le commissaire aux comptes **qui doit également se prononcer sur la régularité.**

Fonder une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable, implique

1. en premier lieu, **d'évaluer si les états financiers ont été établis et présentés selon les exigences spécifiques du référentiel comptable applicable**, relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers.

Cette évaluation implique :

- (a) vérifier si les méthodes comptables retenues et suivies sont **en accord avec le référentiel comptable** et sont appropriées en la circonstance
- (b) vérifier si les estimations comptables faites par la direction sont **raisonnables** en la circonstance
- (c) vérifier si les informations présentées dans les états financiers, y compris la description des méthodes comptables, sont **pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles** et
- (d) vérifier si des **informations suffisantes** sont fournies dans les états financiers pour permettre aux lecteurs de comprendre le résultat des opérations et des événements importants qui y sont reflétés; par exemple, dans le cas d'états financiers établis conformément au référentiel IFRS, la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations et ses cash-flow.

Fonder une opinion selon laquelle (sur) les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable implique

2. en deuxième lieu **d'évaluer la présentation sincère** (des EF) de ceux-ci. pour cela, L'auditeur

- examine si, après la prise en compte par la direction de tous les redressements éventuels résultant des procédures d'audit, les états financiers sont cohérents au regard de sa connaissance de l'entité et de son environnement. Il revoit leur présentation d'ensemble, leur structure et leur contenu. et
- évalue aussi si les états financiers, y compris les notes annexes, présentent sincèrement les opérations et les événements les sous-tendant de telle sorte à donner une image fidèle, ou de présenter sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, des informations fournies par les états financiers dans le contexte du référentiel comptable.

Lorsque les Normes Internationales d'Information Financière ou les *International Public Sector Accounting Standards* n'ont pas été retenues comme référentiel comptable, la référence au référentiel comptable dans **le paragraphe d'opinion doit identifier la juridiction ou le pays d'origine du référentiel utilisé**. En effet, et afin d'informer le

lecteur du contexte dans lequel l'auditeur a exprimé son opinion, le paragraphe *d'opinion identifie le référentiel comptable applicable* qui a été retenu pour établir les états financiers.

Lorsque le référentiel comptable n'est pas celui prévu par les IFRS, le paragraphe d'opinion identifie aussi la juridiction ou le pays d'origine du référentiel comptable suivi.

(Cette identification est formulée) ~~L'auditeur identifie le référentiel comptable applicable~~ en ces termes : on va dire «conformément au référentiel des Normes Internationales d'information Financière (IFRS)» **ou** «conformément aux méthodes comptables généralement reconnues de/du pays X »

Aussi, lorsque le référentiel comptable applicable **inclut des exigences légales ou réglementaires**, l'auditeur identifie le référentiel comptable applicable en ces termes : « conformément au référentiel des Normes Internationales d'information Financière (IFRS et aux dispositions de la législation), sur les sociétés, du droit des sociétés de pays X».

Les normes, la législation ou d'autres pratiques généralement reconnues dans une juridiction **peuvent exiger de l'auditeur**, ou **lui permettre**, d'aborder d'autres sujets qui donnent plus de détails sur ses responsabilités portant sur l'audit des états financiers ou concernant le rapport d'audit lui-même. Ces sujets peuvent être couverts dans un paragraphe distinct, après l'opinion exprimée.

A titre d'exemple ce paragraphe peut être formulé ainsi "A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, **ainsi que de la (la) performance financière et des (les) flux de trésorerie** pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information financière (IFRS).

En fin de compte, faut-il rappeler que l'opinion sans réserve n'est exprimée que lorsque les états financiers ne renferment pas d'anomalies ou erreurs ou que certaines anomalies existent, mais n'affectent pas les décisions des utilisateurs parce qu'elles ne sont pas significatives.

7- Autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte

Dans certaines juridictions, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles (par des normes ou, par la législation) de rendre compte sur d'autres questions, en complément de sa responsabilité première d'avoir à exprimer une opinion sur les états financiers.

Lorsque l'auditeur traite de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers, celles-ci ces obligations doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, **après l'opinion exprimée**, afin de les distinguer de celles concernant sa responsabilité portant sur l'audit des états financiers et sur l'opinion qu'il exprime.

Par exemple,

- il peut lui être demandé de rendre compte de certains sujets dont il a eu connaissance durant l'accomplissement de ses travaux d'audit.
- Il peut aussi lui être demandé de mettre en oeuvre des procédures spécifiques additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des sujets particuliers, tels que la tenue correcte de la comptabilité et des documents comptables.

Les normes d'audit dans une juridiction ou un pays spécifique fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur relative à ses obligations additionnelles d'avoir à rendre compte de ces sujets dans cette juridiction ou ce pays.

En Tunisie, les autres obligations spécifiques consistent, pour le commissaire aux comptes, à rendre compte notamment sur

- le respect des articles 12 à 16 du C.S.C,
 - 12 interdiction d'émission d'obligations lorsque le capital n'est pas libéré
 - 13 respect des conditions de désignation du CAC
 - 14 respect des conditions de délai des mandats du CAC
 - 15 vérification de l'immatriculation au RC
 - 16 vérification des publications exigées par la loi
- l'exactitude des informations données sur les comptes dans le rapport du conseil d'administration,
- l'obligation de procéder à *une* évaluation *générale* du contrôle interne.

- les résultats de la vérification périodique de l'efficacité du système de contrôle interne (article 266 nouveau du C.S.C), et
- la comptabilité des titres,...

8- La date, l'adresse et la signature de l'auditeur

En règle générale, le rapport d'audit doit porter la date de fin des travaux d'audit.

La responsabilité de l'auditeur étant d'exprimer une opinion sur les états financiers tels qu'ils ont été établis et présentés par la direction, la date du rapport d'audit ne doit pas être antérieure à la date d'arrêté ou d'approbation des E.F par la direction.

En effet le § 52 de l'ISA 700 prévoit « *L 'auditeur doit dater son rapport sur les états financier à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états financiers de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des EF ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité* ».

La date portée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en compte l'effet des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date.

La responsabilité de l'auditeur sur les événements et les opérations postérieurs à la date du rapport d'audit est traitée dans la Norme ISA 560 «Événements postérieurs à la date de clôture».

Dans certaines juridictions, l'approbation par les actionnaires des états financiers est exigée avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Mais cette approbation des actionnaires ne doit pas constituer un préalable pour l'auditeur pour conclure sur les éléments probants suffisants et appropriés qui ont été recueillis.

Pour les besoins des Normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à celle à laquelle les personnes autorisées à présenter un jeu complet d'états financiers les ont arrêtés.

Dans de rares situations, la loi ou la réglementation précise également le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière où l'on peut s'attendre à ce que l'audit soit normalement achevé.

C'est le cas de la Tunisie, dans le cadre de la mission légale, le conseil d'administration établit les E. F qui sont remis au commissaire aux comptes pour vérification. Ce dernier dispose d'un délai d'un mois pour exprimer son opinion et présenter son rapport (article 269 du C.S.C).

Le rapport doit indiquer enfin l'adresse et la signature de l'auditeur.

EXEMPLE DE RAPPORT STANDARD

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Destinataire visé)

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le comptes de résultats. L'état des variation dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos a cette date, et des notes contenant un résumé des principales *méthodes comptables et d'autres notes explicatives*.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers :

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux Normes Internationales d'information Financière. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur Ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit.

Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations de risque : l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance (et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci.) (& facultatif). Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de la (la,) performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes Internationales d'information Financière (IFRS).)

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

La forme et le contenu de cette partie varieront selon la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur

Date, Adresse, Signature de l'auditeur

Section 3 : Le rapport d'audit modifié

Le rapport modifié est un rapport autre que standard, il comprend :

- a) soit un paragraphe d'observation sans incidence sur l'opinion
- b) soit une opinion autre que sans réserve (opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable).

a) Un paragraphe d'observation sans incidence sur l'opinion

Dans certains cas, le rapport d'audit peut être modifié en ajoutant un paragraphe d'observation pour mettre en lumière un élément affectant les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe explicative plus détaillée. L'auditeur doit modifier son rapport en ajoutant un paragraphe d'observation dans les deux cas suivants:

a1 - L'existence d'incertitude significative concernant la continuité de l'exploitation.

(Voir ISA 570 : continuité de l'exploitation pour plus de détail)

a2- L'existence d'une autre incertitude importante

(autre qu'un problème concernant l'hypothèse de continuité de l'exploitation), alors, on définit une incertitude comme étant une question dont l'issue dépend d'actions ou **d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité**, mais qui est **susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers**.

Il n'est plus donc possible d'émettre des réserves ou de conclure à une impossibilité d'exprimer une opinion, motivée par des incertitudes sauf dans des cas exceptionnels d'existence d'une multitude d'incertitudes significatives.

Cette incertitude ne modifie pas l'opinion lorsqu'elle est correctement présentée dans les comptes (c'est-à-dire par exemple qu'elle a fait l'objet de provision)

Ainsi dès que l'auditeur est d'accord avec l'information divulguée sur l'incertitude et qu'en conséquence les comptes donnent une image fidèle, il apparaît logique que le paragraphe d'observation n'a aucune incidence sur l'opinion. Il est préférable alors de l'insérer après l'opinion de l'auditeur et de préciser qu'il ne remet pas en cause l'opinion exprimée.

D'après le § 10 de l'ISA 701 : « 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 les EF s'avère nécessaire et que l'entité se refuse de le faire, l'auditeur envisage d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observations décrivant l'incohérence significative constatée ».

Exemple de rapport avec un paragraphe d'observation

Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus nous estimons utile d'attirer l'attention sur la Note X des états financier. La société est actuellement défenderesse dans un procès pour détournements de certains droits de brevets et fait l'objet d'une demande en paiement de redevance et de dommages et intérêts. La société a engagé une action reconventionnelle et des audiences préliminaires ainsi que des expertises sont en cours pour ces deux instances. Il est actuellement impossible d'anticiper l'issue de cette affaire et de ce fait aucune provision pour risque concernant ce procès n'a été constitué dans les états financiers.

b- Une opinion autre que sans réserve

(opinion avec réserve, impossibilité d'exprimer une opinion ou opinion défavorable).

b1- Une opinion avec réserve

D'après le § 12 de l'ISA 70 « 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. »

Cette opinion doit être exprimée lorsque l'auditeur estime ne pas pouvoir donner une opinion sans réserve, et que cette réserve, portant sur un désaccord avec la direction ou une limitation de l'étendue des travaux d'audit, n'est pas significative (« so material » **et** « persuasive ») traduite par : ne concerne pas un nombre important de rubriques, qu'elle entraînerait une opinion défavorable.

b2- Une impossibilité d'exprimer une opinion

D'après le § 13 de l'ISA 701 « 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* ».

Cette opinion doit être formulée par l'auditeur lorsque la conséquence possible d'une restriction (limitation) de l'étendue des travaux d'audit est si importante ET concerne un nombre important de rubriques que l'auditeur n'est pas parvenu à obtenir des éléments probants suffisants et adéquats pour pouvoir se prononcer sur les états financiers.

Une limitation de l'étendue des travaux d'audit pourrait avoir deux origines :

- imposée par l'entité, par exemple la direction refuse de circulariser certains tiers sans raisons objectives,
- imposée par des circonstances indépendantes de la volonté de la direction et de l'auditeur, par exemple une désignation après la date de clôture rendant (par exemple) l'assistance à l'inventaire physique impossible.

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.

Dans **le cas également où la direction refuse de signer une lettre d'affirmation**, ce refus constitue une limitation de l'étendue des travaux d'audit, l'auditeur doit évaluer

l'impact de ce refus sur les états financiers, ce qui le conduit normalement à formuler une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

*Le § 37 de l'ISA 501 précise dans le même sens que « Si la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec son conseil juridique, ceci constitue une **limitation** de l'étendue des travaux d'audit et doit se traduire, en **règle générale**, par une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion. Lorsque le conseil juridique refuse de répondre de **manière** satisfaisante et que **l'auditeur** ne parvient pas à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en oeuvre des procédures d'audit alternatives, il détermine si ceci constitue une limitation dans l'étendue des travaux d'audit pouvant conduire à une opinion avec réserve ou à une impossibilité d'exprimer une opinion ».*

En Tunisie, les sources réglementaires ne reconnaissent pas aux Commissaires aux Comptes (article 269 du C.S.C) et aux Réviseurs Comptables, la possibilité d'exprimer cette quatrième opinion d'impossibilité.

Toutefois, l'article 268 du C.S.C semble reconnaître des situations dans lesquelles le commissaire **se trouve dans l'impossibilité d'exécuter sa mission**. Ce même article met à la charge du commissaire, dans le mois, d'avertir la société, et de restituer les documents accompagnés d'un rapport motivé.

A notre avis, ce rapport ne peut être assimilé à un rapport d'audit exprimant une impossibilité. En effet, la situation d'impossibilité, visée par le législateur tunisien, ne porte pas sur l'expression d'une opinion mais porte sur une impossibilité d'exécution matérielle de la mission.

Parallèlement, et à notre avis, rien n'empêche en Tunisie les auditeurs d'envisager d'exprimer une impossibilité dans une mission d'audit contractuel et dans des missions d'expertise judiciaire (cas de limitations, restrictions...).

b3- Une opinion défavorable

D'après le § 14 de l'ISA 701 « 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 ».

Cette opinion doit être exprimée par l'auditeur lorsque le désaccord avec la direction sur les politiques d'arrêté des comptes ou l'adéquation des informations données en annexes aux états financiers, est si significatif (« so material » **et** « persuasive ») (traduite par : concerne un nombre important de rubriques) que l'auditeur estime qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états financiers.

Cette opinion est exprimée lorsque la décision de tous les utilisateurs, se basant sur les états financiers, ou de la majorité d'entre eux est affectée.

L'auditeur doit chaque fois qu'il exprime une opinion autre que sans réserve, décrire clairement dans le rapport les raisons substantielles qui la motivent et quantifier, chaque fois que c'est possible, les incidences 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

Le rapport modifié à émettre dépend du caractère significatif et du nombre d'anomalies dans les états financiers. Le tableau suivant illustre cette relation

Affecte la présentation sincère Nature du constat donnant lieu à un rapport modifié	Significatif	Si significatif et concerne un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers
Désaccord avec la direction (anomalies non corrigées)	Opinion avec réserve (ISA.701.12)	Opinion défavorable (ISA 701.14)
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve (ISA 701.12)	Impossibilité d'exprimer une opinion (ISA 701.13)

N.B. Dans la pratique, la frontière entre les diverses opinions notamment réserves & refus n'est pas très nette et une large appréciation est laissée à l'auditeur pour exercer

son jugement professionnel. Cette situation est à l'origine de plusieurs problèmes entre les auditeurs et leurs clients où entre auditeurs. L'IAASB a approuvé la version définitive de l'ISA 701 à l'effet d'explicitier davantage les situations qui nécessitent une modification du rapport d'audit et lever ainsi tout équivoque. Toutefois, l'ISA 701, applicable aux rapports d'audit datés du ou après le 31/12/2006, ne semble pas avoir apporté des réponses à toutes les attentes et levé de manière définitive toutes les ambiguïtés. En effet, les termes « so material & persuasive » supportent plus d'un sens que la traduction de l'anglais au français a saisi pour déformer le sens initial et le nuancer.

Section 4 : Cas particuliers

Cas 1 - ISA 710: Les données comparatives

La norme pose la problématique des informations données en annexes ou présentées sous forme de plusieurs colonnes, chacune étant relative à une période comptable. La certification de l'auditeur des comptes du dernier exercice emporte t'elle certification individuelle de chaque colonne comparative ainsi que des informations données en annexe?

Pour cela la norme distingue entre :

- Chiffres correspondants : les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours, non pas en tant qu'EF complets et autonomes, mais sont à lire en correspondance avec les chiffres de la période en cours.
- Etats financiers comparatifs. Les montants et autres informations données en notes annexes pour la période précédente sont présentées avec les E.F de la période en cours, à des fins de comparaison, mais ne font pas partie intégrante de ces derniers.

La norme apporte la solution de base suivante :

- Lorsque les données comparatives sont présentées en tant qu'états financiers comparatifs, l'auditeur doit identifier spécifiquement les données comparatives dans son rapport car son opinion porte sur les états financiers de chaque période présentée.

Comme le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs **porte** sur les états financiers de chaque période, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure dans son rapport un paragraphe d'observation, concernant les états financiers d'une ou plusieurs période, tout en rédigeant un rapport différent sur les états financiers des autres périodes. En conséquence l'auditeur peut émettre une opinion différente pour chaque période.

- Dans le cas de chiffres correspondants, et du fait que les chiffres des périodes précédentes ne sont pas présentés en tant qu'E.F complets et autonomes, l'auditeur ne peut émettre qu'une seule et unique opinion, mais l'auditeur doit alors vérifier les chiffres correspondants car ils font partie intégrante des E.F de la période.

La problématique est encore plus complexe notamment dans le cas où les données comparatives ont été auditées par un autre auditeur ou n'ont pas été auditées?

En Tunisie, le système comptable des entreprises (SCE) prévoit

- 1- deux colonnes (N) et (N-1) pour les états financiers annuels,
- 2- trois et cinq colonnes dans certains cas pour les états intermédiaires au sens de la norme NC 19.

S'agit il de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs ? ou d'un système hybride ?. Le S.C.E ne le prévoit pas explicitement. A notre avis il s'agirait d'états financiers comparatifs qui satisfont à toutes les exigences du référentiel comptable identifié.

NB : La norme ISA 710 est entrée en vigueur à partir du 1 juillet 1997.

Cas 2 - ISA 510: Missions initiales - Soldes d'ouverture

La norme pose la problématique suivante :

Dans un premier audit ou une mission initiale, l'auditeur doit t'il auditer ou accepter et confirmer les données de l'exercice précédent (N-1) intégrées directement dans les soldes initiaux des comptes ?

La norme apporte la solution suivante :

L'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats permettant de s'assurer que :

- (a) les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours;
- (b) les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris ou ajustés rétroactivement;
- (c) les mêmes méthodes d'évaluation et les mêmes politiques d'arrêté des comptes sont appliqués de manière constante, et que les modifications sont correctement enregistrées et décrites dans les notes.

La problématique est plus complexe si le rapport d'audit de la période précédente contenait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable et que le fait motivant la modification est non résolue et entraîne une modification du rapport de l'auditeur?