



HAL
open science

Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie

Ridha Zarrouk, Mondher Fakfakh

► **To cite this version:**

Ridha Zarrouk, Mondher Fakfakh. Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558261

HAL Id: halshs-00558261

<https://shs.hal.science/halshs-00558261>

Submitted on 21 Jan 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit «ISA» en Tunisie

Résumé

La Tunisie a opté, officiellement en 2002, pour les normes internationales d'audit "ISAs" comme référentiel local rendant caduque les quelques normes publiées par l'ordre des experts comptables de Tunisie entre 1984 et 1990. Les ISAs sont enseignées, en tant que référentiel d'audit, au niveau du cursus universitaire menant au diplôme d'expert comptable depuis une quinzaine d'années facilitant leur acceptation par les professionnels. Ce référentiel constitue la base d'appréciation de la responsabilité de l'auditeur légal compte tenu des diligences accomplies en cas de situation conflictuelle. Les scandales financiers et les faillites d'importantes sociétés ont mis en cause la responsabilité de l'auditeur et ont relevé des défaillances dans l'accomplissement de sa mission.

Cet article reporte les résultats d'une étude détaillée des approches d'audit de 20 cabinets d'expertise comptable tunisiens basées sur l'examen de 180 dossiers de travail ((dossier permanent, dossier de revue des procédures de contrôle interne, dossier de contrôle des comptes). Les résultats obtenus montrent que les professionnels tunisiens respectent, dans l'ensemble, l'approche normative d'audit international et confirment l'existence de principes d'audit généralement acceptés (Generally Accepted Auditing Standards GAAS). Ils relèvent, également, que sur certains aspects la pratique d'audit en Tunisie s'écarte de l'approche normative d'audit internationale.

Mots clés : Approche d'audit – Responsabilité de l'auditeur – Référentiel international d'audit – Dimension culturelle

Ridha ZARROUK

Maître assistant à l'ISCAE-Tunis
Campus Universitaire de la Manouba -2010 Manouba
Tel : 71.281.024 – 71.600.705 – Fax : 71.28.55.66
E-mail : UniverselleAudit@planet.tn

Mondher Fakfakh

Assistant contractuel à l'ESC-Sfax
Ecole Supérieure de Commerce - Sfax

Introduction

L'audit financier a été développé dans le cadre de missions externes de contrôle des comptes, en particulier d'audit légal, assurées par des professionnels indépendants et compétents chargés de crédibiliser l'information financière préparée et divulguée par les managers et de réduire l'asymétrie informationnelle.

A ses origines, il consistait en un examen exhaustif des transactions réalisées par l'entreprise et donnant lieu à ses états financiers. Cette approche jugée inefficace (un examen intégral ne garantit pas la détection de toutes les anomalies) et irréaliste (des impératifs de temps et de coûts contraignent l'auditeur à effectuer des choix) a cédé la place à une approche structurée centrée sur la recherche de l'efficacité dans la réalisation des travaux d'audit appelée approche par les risques et qui consiste à admettre un risque raisonnable que des anomalies significatives échappent à la vigilance de l'auditeur.

Les normes internationales d'audit ISAs sont construites autour de cette approche par les risques. Elles décrivent les étapes et les outils d'une approche normative globale d'audit définissant les diligences normales que doit accomplir l'auditeur pour dégager sa responsabilité. Elles résultent d'un consensus tenant compte des particularités de divers environnements censés représentés l'ensemble des contextes d'audit.

En 2002, la Tunisie a adopté officiellement, par résolution du conseil de l'ordre des experts comptables, les ISAs en tant que référentiel d'audit local d'application obligatoire à tous les professionnels rendant caduque les quelques normes déjà publiées par cette institution entre 1984 et 1990. Les ISAs sont enseignées, en tant que référentiel d'audit, au niveau du cursus universitaire menant au diplôme d'expert comptable depuis une quinzaine d'années facilitant l'émergence d'une culture d'audit s'inspirant de ces normes et leur acceptation par les professionnels. Ce référentiel constitue désormais la base d'appréciation de la responsabilité civile de l'auditeur légal tunisien. En présence d'une situation conflictuelle, le juge apprécie l'accomplissement des diligences normales par le professionnel en se référant à l'approche normative décrite par les ISAs. Le respect de ce référentiel par l'auditeur dégage sa responsabilité civile de toute négligence ou de toute insuffisance de la qualité d'audit dans un environnement de mise en cause accrue de la responsabilité du professionnel.

L'environnement économique (abondance des Petites et Moyennes Entreprises, marché financier peu développé...), culturel (crainte de la transparence, désintéressement de l'audit, perception contraignante de l'audit...) et réglementaire (nomination, définition de la mission, poids de la législation dans la réglementation de l'audit...) tunisien présente des spécificités qui pourraient être à l'origine d'un gap dans l'application exhaustive du référentiel international d'audit ISAs par les professionnels Tunisiens et ce en dépit d'une adoption officielle, réglementaire et contraignante. L'organisation des cabinets, leur taille et leur affiliation ainsi que les particularités des missions accomplies pourraient, également, constituer des facteurs explicatifs de l'existence d'un tel gap.

L'étude des approches d'audit adoptées par les professionnels et leur comparaison avec les approches normatives d'audit a été initiée par Cushing et Loebbecke (1986) aux Etats Unis en comparant les approches des douze (12) plus importantes firmes d'audit (big twelve) avec l'approche normative d'audit américaine SASs. En 1993, Wallage a réalisé une étude similaire sur quinze (15) cabinets hollandais. En 2002, Gangolly, Hussein et Seow ont comparé la

structure du rapport d'audit émis par les auditeurs des pays membres de l'IFAC et l'IAS700 "rapport de l'auditeur sur les états financiers". La banque mondiale a financé une étude sur l'application des ISA's et sur les normes d'audit locales utilisées conjointement par les professionnels de certains pays dont la Tunisie. La collecte des données relatives à cette étude à base de questionnaire se référant aux ISA a été confiée à des experts comptables.

L'objectif de cette recherche exploratoire est d'examiner l'étendue de conformité des approches d'audit des professionnels Tunisiens avec l'approche normative d'audit décrite par les ISAs. Il n'inclut pas l'étude du caractère approprié ou non des procédures consignées dans l'approche normative du point de vue du professionnel pour la conduite de sa mission. La méthodologie adoptée est similaire à celle de Cushing et Loebbecke (1986). Elle consiste à réaliser une analyse de contenu basée sur l'examen des dossiers de travail de 20 auditeurs Tunisiens, de décrire l'approche suivie et de relever les divergences par rapport à l'approche normative d'audit internationale décrite par les IASs.

La section 1 décrit la profession comptable en Tunisie. La section 2 présente les études de Cushing - Loebbecke et Wallage. La section 3 fournit le cadre de l'analyse comparative des approches d'audit en Tunisie et commente les résultats obtenus.

1. LA PROFESSION COMPTABLE EN TUNISIE

La profession comptable en Tunisie a été réglementée par la loi n° 82-62 du 30 Juin 1982 (abrogée par la loi n° 88-108 du 18 Août 1988) qui a donné naissance à l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. L'article 8 du décret d'application n° 89-541 du 25 Mai 1989 l'a chargé, entre autres, de contribuer à l'élaboration d'études techniques intéressant la profession et de créer un référentiel d'audit à l'usage de ses membres et toute autre personne intéressée par ses travaux. L'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a pris, en 2002, une résolution d'adopter les normes d'audit de l'International Federation of Accountants Committee ISAs. L'ordre des experts comptables de Tunisie compte, au 31/12/2004, 393 experts comptables, 124 sociétés d'expertise comptable et 607 experts comptables stagiaires. Une très forte concentration des experts comptables est remarquée à Tunis (la capitale) et Sfax (deuxième ville de la Tunisie).

2. PRESENTATION DES ETUDES DE CUSHING - LOEBBECKE ET WALLAGE

L'étude menée, auprès de douze (12) grandes firmes d'audit¹, par Cushing et Loebbecke intitulée «comparison of audit methodologies or large accounting firms» a cherché à décrire les méthodologies d'audit utilisées par ces cabinets et à conclure à l'existence ou non de normes d'audit généralement acceptées (Generally Accepted Auditing Standards GAAS). L'approche adoptée a consisté à l'élaboration d'une approche normative d'audit à partir des trente neuf (39) SAS (Statement of Auditing Standard) et du projet de la SAS 43 «Study and evaluation of internal accounting control», à l'examen des dossiers de travail des cabinets participants à l'étude et à la comparaison de la méthodologie propre au cabinet avec

¹) 1. Arthur Andersen and Co., 2. Price Waterhouse, 3. Coopers and Lybrand, 4. Deloitte, Haskins and Sell, 5. Ernst and Whinney, 6. Arthur Young and Co., 7. Fox and Co., 8. Alexander Grant and Co., 9. Main Hurdman, 10. Peat, Marwick, Mitchell and Co., 11. Seidman and Seidman, 12. Touche, Ross and Co. Des fusions et la faillite d'Arthur Andersen ont réduit le nombre des big à quatre. On parle actuellement de «Big Four» pour désigner les 4 plus grandes firmes d'audit à l'échelle internationale.

l'approche normative. Les résultats dégagés montrent qu'en substance l'approche normative est appliquée, qu'on peut parler de l'existence de normes d'audit généralement acceptées GAAS, que les GAAS sont considérées comme un minimum (plancher) et que le contrôle de qualité doit se référer à ces normes. Toutefois, cette étude a mis en évidence des divergences d'interprétation des GAAS par les cabinets observés lors de leur application nécessitant la publication de notes d'interprétation.

L'étude de Philip Wallage, Senior audit manager à KPMG Amsterdam, a été réalisée auprès de quinze (15) cabinets d'audit implantés en Hollande disposant d'un manuel d'audit en vue d'identifier d'éventuelles divergences significatives dans les approches appliquées par ces cabinets et d'examiner l'importance de l'influence internationale (ISAs / SASs) dans l'explication de ces divergences compte tenu du statut d'affiliation du cabinet (membre, correspondant, non affilié) à un réseau international et du langage du manuel d'audit (anglais ou hollandais «deutch»). Les résultats dégagés montrent que les divergences observées dans les approches d'audit des cabinets hollandais étudiés sont dues à l'influence et à l'implantation de l'approche internationale (ISAs / SASs).

3. ANALYSE COMPARATIVE DES APPROCHES D'AUDIT EN TUNISIE

La méthodologie d'analyse des approches d'audit des professionnels tunisiens et l'identification des divergences par rapport à l'approche normative internationale ont été réalisées en suivant le plan suivant :

- Analyser le référentiel d'audit international à travers l'étude des ISAs en vigueur en vue de définir l'approche normative internationale d'audit qui nous servira de base de comparaison des approches adoptées par les professionnels tunisiens.
- Contacter et approcher les professionnels tunisiens pour obtenir leur adhésion et leur participation à cette étude.
- Examiner les dossiers de travail et réaliser des entretiens avec les professionnels tunisiens participants à l'étude ainsi que leurs collaborateurs responsables des dossiers examinés.
- Identifier les divergences dans les approches examinées par rapport à l'approche normative internationale.

3.1. L'APPROCHE INTERNATIONALE NORMATIVE D'AUDIT ISAS

La normalisation internationale d'audit est l'oeuvre de l'International Auditing Practices Committee (IAPC) issue de l'International Federation of Accounting (IFAC) fondée en 1977 à la suite d'un accord signé par soixante trois (63) organisations professionnelles d'experts comptables représentant quarante neuf (49) pays et s'appuyant sur des organisations régionales telles que la Fédération Européenne des Experts Comptables et la Confederation of Asia and Pacific Accountants.

L'IAPC est chargée d'élaborer et de publier des normes destinées à harmoniser les pratiques d'audit généralement admises et à favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer dans l'intérêt du public des services uniformes et de haute qualité. Elle s'efforce d'émettre des ISAs qui soient reconnues au plan international et

d'aboutir à des Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) en prenant connaissance des normes nationales et des différences entre elles. Néanmoins, les réglementations nationales (textes législatifs, directives ou recommandations locales) peuvent induire des divergences dans les pratiques nationales d'audit par rapport au référentiel international.

Les premières normes (ou recommandations) d'audit de l'IFAC ont été publiées dès le début des années 1980 et font l'objet d'une mise à jour permanente dans l'objectif d'améliorer la qualité des pratiques d'audit et de réduire les divergences entre les approches d'audit nationales issues de cultures comptables différentes.

L'approche normative internationale adoptée officiellement par le conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie en 2002 comprend les diligences normales que doivent accomplir les professionnels tunisiens lors de l'accomplissement de leurs missions d'audit des états financiers et d'émission d'opinion sur leur sincérité, régularité et leur représentation fidèle de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie. En cas de conflit impliquant un professionnel, elle sert de référence pour le juge d'engager ou de dégager sa responsabilité civile dans un contexte où les actions en dédommagement intentées à l'encontre des auditeurs connaissent un accroissement même dans des pays qui semblaient être épargnés (G. GELARD, 1995).

Traditionnellement, une approche d'audit comprend des phases et des étapes ordonnées de telle manière que leur exécution systématique aboutisse à l'émission d'une opinion motivée sur les états financiers examinés. Elle démarre avec l'acceptation ou le rejet d'un client et s'achève avec l'émission de l'opinion appropriée et le classement des dossiers de travail relatifs à chaque client (dossier permanent, dossier d'examen du système de contrôle interne et dossier d'examen des états financiers).

L'étude détaillée de l'ensemble des normes internationales d'audit ISAs et des thèmes traités aboutit à la définition d'une approche d'audit légal² comprenant quatre phases scindées en étapes comprenant certaines tâches détaillées constituant "le programme de travail" (tableau 1).

Première phase : Acceptation ou rejet de nouveaux clients : L'auditeur réalise certains travaux en vue de se prononcer sur l'opportunité de l'acceptation de la mission proposée compte tenu des règles déontologiques spécifiées au niveau du code d'éthique professionnelle. Il s'agit d'évaluer les risques liés à l'atteinte à son indépendance et à sa compétence.

Deuxième phase : Planification de l'audit : L'auditeur réalise certains travaux préalables afin de mieux approcher les particularités de la mission qui lui a été confiée et qu'il a accepté, de mieux planifier et orienter ses travaux d'audit des états financiers menant à l'émission de son opinion.

²) L'approche normative décrite ne concerne pas les missions d'examen limité, contractuelles, de compilation ou spéciales.

Troisième phase : Exécution du plan d'audit et du programme de travail : L'auditeur établit son programme de travail sur la base des conclusions de la phase précédente et collecte des éléments probants à son opinion.

Quatrième phase : Opinion d'audit et classement des feuilles de travail : L'auditeur synthétise ses conclusions, formule son opinion, classe ses feuilles de travail pour un éventuel contrôle.

Tableau 1 : Approche normative internationale d'audit ISAs

Première phase : Acceptation ou rejet de nouveaux clients

Etape 1.1 Acceptation, conservation ou rejet des clients	ISA220
Etape 1.2 Etablissement d'une lettre de mission.	ISA210
Etape 1.3 Affectation de l'équipe d'audit.	ISA220

Deuxième phase : Planification de l'audit

Etape 2.1 Prise de connaissance générale et actualisation des informations collectées (examen analytique, cadre réglementaire...)	ISA310/250
Etape 2.2 Evaluation du risque inhérent	ISA400
Etape 2.3 Evaluation des systèmes comptable et de contrôle interne (évaluation préliminaire du risque lié au contrôle, tests de conformité et de permanence, évaluation finale du risque lié au contrôle)	ISA400
Etape 2.4 Evaluation de l'incidence de l'environnement informatique	ISA401
Etape 2.5 Appréciation de l'hypothèse de continuité d'exploitation	ISA570
Etape 2.6 Evaluation du risque d'audit (RI, RC, RND)	ISA400
Etape 2.7 Fixation du seuil de signification et erreur tolérable	ISA320
Etape 2.8 Plan d'audit et programme de travail	ISA300

Troisième phase : Exécution du plan d'audit et du programme de travail

Etape 3.1 Examen analytique des états financiers	ISA520
Etape 3.2 Tests substantifs des transactions	ISA500
Etape 3.3 Présence à l'inventaire physique	ISA501
Etape 3.4 Circularisation des tiers (clients, fournisseurs, avocats, banques...)	ISA501
Etape 3.5 Audit des estimations comptables	ISA540
Etape 3.6 Audit des parties liées	ISA550
Etape 3.7 Audit des événements postérieurs à la clôture	ISA560
Etape 3.8 Utilisation des travaux d'autres intervenants (auditeur interne...)	ISA600/610/620
Etape 3.9 Lettre d'affirmation	ISA580
Etape 3.10 Evaluation des résultats des tests substantifs (note de revue des travaux, synthèse des conclusions, ajustement du plan d'audit...)	ISA500

Quatrième phase : Opinion d'audit et classement des feuilles de travail

Etape 4.1 Revue des conclusions d'audit	ISA220
Etape 4.2 Revue des états financiers	ISA220
Etape 4.3 Formulation de l'opinion	ISA700
Etape 4.4 Examen des informations d'ordre comptable contenues dans le rapport d'activité (code des sociétés commerciales)	ISA720
Etape 4.4 Emission du rapport d'audit	ISA700
Etape 4.5 Révélation des fraudes et faits délictueux	ISA240
Etape 4.6 Revue du dossier de travail	ISA230
Etape 4.8 Appréciation de l'opportunité de conserver le client	ISA220
Etape 4.9 Classement des feuilles de travail	ISA230

NB. : Ce tableau est le résultat d'une analyse de l'ensemble du référentiel d'audit international et d'une classification des normes par phase d'audit.

3.2. LES PARTICIPANTS A L'ETUDE

Le secret professionnel a été souvent avancé par des professionnels tunisiens approchés et qui n'ont pas souhaité participer à cette étude. Lors de ces contacts, une présentation de l'étude, de son objectif, de ses modalités de réalisation, de l'exploitation exclusive de ses résultats à des fins scientifiques et le caractère confidentiel de ses résultats ont été avancés afin de rassurer nos interlocuteurs et d'obtenir le maximum de participants à notre étude. L'examen des dossiers a dissuadé un nombre important des professionnels contactés.

Après de longues haleines, vingt (20) professionnels installés à Tunis (9 cabinets) et à Sfax (11 cabinets) ont accepté de participer à cette étude et à nous autoriser à examiner leurs dossiers de travail sur trente cinq (35) professionnels approchés choisis par référence à l'ancienneté et à la taille du cabinet (nombre de collaborateurs). Leur portefeuille est constitué par des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée. Dix sept (17) des vingt (20) cabinets participants sont inscrits à l'ordre des experts comptables de Tunisie depuis plus de 5 ans. L'un d'eux est représentant d'un big four. Quatorze (14) cabinets emploient un effectif supérieur à cinq (5) collaborateurs.

3.3. ANALYSE DES APPROCHES D'AUDIT

La description des approches d'audit adoptées par les professionnels tunisiens participants à l'étude a été réalisée à partir d'un examen de cent quatre vingt (180) dossiers de travail (dossier permanent, dossier de revue des procédures de contrôle interne, dossier de contrôle des comptes) mis à notre disposition compte tenu de la disponibilité des dossiers (mission achevée) et du collaborateur responsable du dossier (congés annuel...). Le secret professionnel et la perturbation des activités du cabinet étaient souvent avancés par les professionnels pour nous fournir les dossiers à examiner et empêchent une sélection aléatoire. Le nombre de dossiers examinés (180) réduit relativement l'impact de la non sélection aléatoire.

L'approche normative internationale d'audit (ISAs) a constitué la grille d'examen de l'approche adoptée par le professionnel et la base d'identification des divergences éventuelles. Une colonne "observations" a été prévue à cet effet au niveau de cette grille.

Cet examen s'est déroulé au cours de l'été 2002 dans les locaux du professionnel participant. La période estivale a été retenue car elle correspond à une période d'activité "normale" occasionnant le minimum de dérangement pour le bon déroulement des activités du professionnel participant. La quasi-totalité des sociétés tunisiennes tiennent leurs assemblées générales ordinaires statuant sur les comptes de l'exercice clôturé au cours du premier semestre de l'exercice suivant annonçant de fait le classement des dossiers. Le code des sociétés commerciales tunisien impose aux sociétés de tenir leurs assemblées générales ordinaires dans les six mois suivant l'exercice clôturé.

L'approche d'audit adoptée par le cabinet telle que décrite par nos soins a été présentée, dans un premier temps, au collaborateur responsable du dossier et dans un deuxième temps au professionnel. Des commentaires et des précisions ont été sollicités et ont servi à une meilleure description de l'approche observée. La version modifiée de l'approche d'audit a été ensuite présentée pour validation.

3.4. ANALYSE DES RESULTATS

Les résultats de l'analyse comparative des approches d'audit adoptées par les professionnels tunisiens participants à l'étude par rapport à l'approche normative internationale d'audit IASs sont présentés dans le tableau 2. L'approche normative internationale d'audit IASs correspond aux diligences normales que doit accomplir tout professionnel pour dégager sa responsabilité civile en cas de situation conflictuelle.

Acceptation ou rejet de "nouveaux" clients

Les travaux entrepris par les professionnels au niveau de cette phase visent à s'assurer de la faisabilité de la mission qui lui est proposée quant aux risques éventuels d'atteinte à son indépendance et de la disponibilité des moyens humains et technologiques nécessaires pour l'accomplissement des diligences normales requises par le référentiel international d'audit adopté par l'ordre des experts comptables de Tunisie en tant que référentiel local.

Les dossiers de travail examinés montrent que les professionnels tunisiens mettent en oeuvre des procédures leur permettant de s'assurer de l'absence de situation de mise en cause de leur indépendance ainsi que de celle de leurs collaborateurs (article 262 du code des sociétés commerciales, loi n° 2000-93 du 7 novembre 2000), de s'assurer de la disponibilité des moyens humains (compétences) et technologiques nécessaires pour s'acquitter de ses diligences normales et d'affecter l'équipe de collaborateurs appropriée.

Un cabinet, membre d'un big four, procède à une enquête de pré acceptation en application du manuel d'audit (ensemble de démarches entreprises par l'un des associés préalablement à l'acceptation du client).

L'ISA210 fait obligation au professionnel d'établir et d'adresser une lettre de mission à ses clients avant le début de la mission confirmant sa nomination et précisant l'objectif de la mission, sa responsabilité ainsi que celle de la direction, l'étendue de ses travaux, la forme du rapport et la nécessité de pouvoir accéder sans restriction à la comptabilité.

Quinze (15) des vingt (20) dossiers examinés ne contiennent pas de lettres de missions. Les arguments avancés par nos interlocuteurs mentionnent la réticence des premiers responsables des sociétés audités de signer cette lettre, la définition de la mission du commissaire aux comptes au niveau du code des sociétés commerciales (article 266 du code des sociétés commerciales) et le calcul des honoraires basé sur le barème publié par arrêté ministériel³. La dimension culturelle (cadre réglementé par le législateur) de la pratique de l'audit en Tunisie contrairement au contextes anglo-saxons auto réglementés où les professionnels sont fortement impliqués dans le processus de normalisation créant une dimension contractuelle plus forte dans leurs rapports avec leurs clients, semble expliquer ce constat.

Toutefois, la lettre de mission est établie systématiquement pour les missions contractuelles.

³) Arrêté des ministres des finances et du tourisme et l'artisanat du 24 septembre 2003 portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie.

L'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a circularisé l'ensemble de ses membres l'incitant à établir systématiquement une lettre de mission et la faire signée par le client.

Planification de l'audit

Les travaux de planification de l'exécution de la mission d'audit confiée au/et acceptée par le professionnel se base sur les informations collectées lors de la prise de connaissance générale de l'affaire du client (entretiens, examen de la documentation et de l'organisation internes, étude du cadre réglementaire), sur l'évaluation du risque d'audit (risque inhérent, risque de non contrôle et risque de non détection) et sur la fixation d'un seuil de signification (erreur maximale admissible).

Les dossiers examinés montrent que les professionnels tunisiens procèdent, de différentes manières, à la collecte et à l'actualisation des informations nécessaires à la compréhension de l'affaire du client, sa complexité, son environnement et à la tenue du dossier permanent (informations d'ordre juridique, économique, financière, comptable, administrative...).

L'ensemble des professionnels procèdent systématiquement à une évaluation des systèmes comptable et de contrôle interne, tiennent un dossier de revue des procédures et produisent une lettre de direction (reprenant les faiblesses relevées et les recommandations proposées) adressée à leurs clients. Divers outils sont utilisés tels que les flowcharts, les questionnaires de contrôle interne, les entretiens, les tests de conformité, les tests de permanence... Les entretiens à base de questions ouvertes non structurées ont la préférence de nos interlocuteurs (dix huit (18) des professionnels interrogés l'utilisent). Les flowcharts sont d'une utilisation limitée (deux (2) professionnels l'utilisent).

Les dossiers examinés ne montrent pas une formalisation (existence de procédures d'appréciation du risques) de l'évaluation du risque d'audit et sa décomposition en risque inhérent, risque lié au contrôle (évaluation préliminaire et finale) et risque de non détection. Seul un cabinet, membre d'un big four, intègre dans son approche d'audit une formalisation de l'évaluation systématique du risque d'audit conformément au manuel d'audit.

La moitié des dossiers examinés ne font pas état d'une procédure claire pour la fixation du seuil de signification. Les professionnels avancent qu'il est fonction du chiffre d'affaires, du résultat, du total bilan et des capitaux propres du client.

L'ensemble des dossiers examinés formalise un plan d'audit. Différentes appellations sont utilisées tels que mémorandums d'audit, programmes d'audit, programme de travail, note d'orientation...

Exécution du plan d'audit et du programme de travail :

L'auditeur procède à l'affectation du programme de travail qui peut être détaillé davantage par rubriques, postes comptables... entre les différents collaborateurs chargés de l'exécution de la mission et de la collecte des éléments probants à son opinion.

L'ensemble des dossiers examinés renferment des indications relatives à la réalisation d'un examen analytique des états financiers (analyse comparative des informations financières dans le temps et par rapport aux prévisions, calcul de ratios, analyse de l'évolution de soldes

intermédiaires, analyse de vraisemblance de l'évolution de postes de bilan et postes de l'état de résultat...). Quatre (4) des vingt (20) cabinets participants montrent un recours systématique à l'usage des Nouvelles Technologies d'Informations et de Communication (NTIC) (accès au réseau du client, échange de données informatisées...) ainsi que des logiciels spécialisés pour réaliser cet examen analytique.

Un intérêt particulier est relevé au niveau des dossiers examinés aux tests substantifs, à la présence et la supervision de l'inventaire physique, l'audit des estimations, l'audit des événements postérieurs à la clôture et le contrôle des travaux d'audit (note de revue, synthèse des conclusions par section...) ainsi que la revue du dossier du travail.

Le recours à la circularisation des tiers présente un souci majeur de l'ensemble des professionnels tunisiens interrogés vu le degré élevé de fiabilité des informations transmises par une source externe au client. Les dossiers de quatorze (14) des vingt (20) cabinets contiennent des preuves de circularisation des tiers et d'un effort d'exploitation des réponses obtenues dont la faiblesse du taux de réponse laisse les professionnels sceptiques sur l'efficacité de cette procédure.

Les dossiers examinés ne font pas recours à des procédures visant l'identification de l'existence des parties liées et à l'évaluation de la fonction d'audit interne.

Les dossiers de seize (16) des vingt (20) cabinets ne contiennent pas de traces de lettre d'affirmation confirmant certaines assertions. Nos interlocuteurs ont avancé le refus de certains clients de signer purement et simplement de telles lettres. La loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières dans son article 10 ajoutant l'article 13 quater au code des sociétés commerciales a imposé aux organes de direction et aux chargés des affaires financières et comptables de signer lettre d'affirmation attestant l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable.

Opinion d'audit et classement des feuilles de travail

L'exécution du plan d'audit, du programme de travail et la collecte des éléments probants visent à permettre à l'auditeur d'asseoir sa conviction quant à l'opinion à formuler sur la fiabilité, la sincérité et la présentation d'une image fidèle de la situation financière, la performance et la formation des flux présentés dans les états financiers de son client. L'évaluation des diligences accomplies par l'auditeur pour formuler son opinion ainsi que l'appréciation de la qualité des travaux accomplis par des organes internes ou externes à la profession mettent à la charge de l'auditeur de conserver et classer ses papiers de travail et à nettoyer son dossier. Les éléments nécessaires pour décider de l'opportunité de conserver le client font également partie de cette phase.

L'ensemble des dossiers examinés montre un intérêt particulier à l'ensemble des travaux de cette phase. Seul fait remarqué concerne la revue des conclusions d'audit qui n'est pas systématiquement réalisé par un associé (le professionnel).

Tableau 2 : Etendue de conformité des professionnels tunisiens à l'approche normative internationale d'audit ISAs

Première phase : Acceptation ou rejet de "nouveaux" clients (1)		
Etape 1.1 Acceptation, conservation ou rejet des clients	ISA220	100%
Etape 1.2 Etablissement d'une lettre de mission.	ISA210	25%
Etape 1.3 Affectation de l'équipe d'audit.	ISA220	100%
Deuxième phase : Planification de l'audit		
Etape 2.1 Prise de connaissance générale et actualisation des informations collectées (examen analytique, cadre réglementaire...)	ISA310/250	100%
Etape 2.2 Evaluation du risque inhérent	ISA400	100%
Etape 2.3 Evaluation des systèmes comptable et de contrôle interne (évaluation préliminaire du risque lié au contrôle, tests de conformité et de permanence, évaluation finale du risque lié au contrôle)	ISA400	100%
Etape 2.4 Evaluation de l'incidence de l'environnement informatique	ISA401	100%
Etape 2.5 Appréciation de l'hypothèse de continuité d'exploitation	ISA570	100%
Etape 2.6 Evaluation du risque d'audit (RI, RC, RND)	ISA400	5%
Etape 2.7 Fixation du seuil de signification et erreur tolérable	ISA320	50%
Etape 2.8 Plan d'audit et programme de travail	ISA300	100%
Troisième phase : Exécution du plan d'audit et du programme de travail		
Etape 3.1 Examen analytique des états financiers	ISA520	100%
Etape 3.2 Tests substantifs des transactions	ISA500	100%
Etape 3.3 Présence à l'inventaire physique	ISA501	100%
Etape 3.4 Circularisation des tiers (clients, fournisseurs, avocats, banques...)	ISA501	70%
Etape 3.5 Audit des estimations comptables	ISA540	100%
Etape 3.6 Audit des parties liées	ISA550	0%
Etape 3.7 Audit des événements postérieurs à la clôture	ISA560	100%
Etape 3.8 Utilisation des travaux d'autres intervenants (auditeur interne...)	ISA600/610/620	0%
Etape 3.9 Lettre d'affirmation	ISA580	20%
Etape 3.10 Evaluation des résultats des tests substantifs (note de revue des travaux, synthèse des conclusions, ajustement du plan d'audit...)	ISA500	100%
Quatrième phase : Opinion d'audit et classement des feuilles de travail		
Etape 4.1 Revue des conclusions d'audit	ISA220	100%
Etape 4.2 Revue des états financiers	ISA220	100%
Etape 4.3 Formulation de l'opinion	ISA700	100%
Etape 4.4 Examen des informations d'ordre comptable contenues dans le rapport d'activité (code des sociétés commerciales)	ISA720	100%
Etape 4.4 Emission du rapport d'audit	ISA700	100%
Etape 4.5 Révélation des fraudes et faits délictueux	ISA240	100%
Etape 4.6 Revue du dossier de travail	ISA230	100%
Etape 4.8 Appréciation de l'opportunité de conserver le client	ISA220	100%
Etape 4.9 Classement des feuilles de travail	ISA230	100%

(1) Ces pourcentages sont exprimés par rapport au nombre de professionnels dont les dossiers sont examinés.

CONCLUSION

Les principaux enseignements qui peuvent être tirés de cette étude exploratoire confirment les résultats obtenus par Cushing et Loebbecke (1986) et Wallage (1993) quant au respect par les professionnels tunisiens du référentiel international d'audit adopté, officiellement en 2002, par le conseil de l'ordre des experts comptables de Tunisie en tant que référentiel local confirmant l'existence de principes d'audit généralement acceptés (Generally Accepted Auditing Standards «GAAS»).

Certaines divergences dans la pratique d'audit des professionnels Tunisiens par rapport à l'approche normative internationale d'audit ont été relevées. Elles concernent l'établissement systématique de la lettre de mission, l'évaluation formalisée du risque d'audit, la fixation de manière formalisée du seuil de signification et de l'erreur tolérable, la circularisation des tiers, l'audit des parties liées et l'utilisation des travaux d'autres intervenants (auditeur interne...). L'ordre des experts comptables de Tunisie a circularisé, en 2004, l'ensemble de ses membres leur demandant l'élaboration d'une lettre de mission signée par le professionnel et son client quelque soit la nature de la mission à réaliser. La loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières a imposé aux organes de direction et aux charges des affaires financières et comptables de signer annuellement une lettre d'affirmation.

Ces divergences pourraient trouver leurs explications, essentiellement, dans la spécificité de la culture des affaires, l'environnement économique Tunisien et le contexte réglementé de la profession comptable et non dans la négligence des professionnels tunisiens dans l'accomplissement de leurs diligences normales. Un article en cours de préparation présentera les résultats d'une étude empirique des raisons de ces divergences.

Bibliographie

Brody R. G., Golen S. et Reckers P. M. G. (1998), "An empirical investigation of the interface between internal and external auditors", *Accounting and business research*, vol 28, n° 3, pp. 160-171.

Cushing B. E. and Loebbecke J.K. (1986), "Comparison of audit methodologies of large accounting firms", *Working papers*, American Accounting Association.

Gangolly J. S., Hussein M. E. and Seow G. S. (2002), "Harmonisation of the auditor's report", *The international journal of accounting*, vol 37, pp. 327-346.

Gélard G. (1995), "Les fondements de la responsabilité des professionnels comptables dans les pays anglo-saxons", *Revue française de comptabilité*, n° 264, pp 9-12

Wallage P. (1993), "A study of audit approaches in the Netherlands", *European Accounting Review*, 3, pp. 555-578