Le rapport d'audit

Modifications apportées par la version révisée de la norme ISA 700 applicable à partir du 31/12/2006

Adresse : Immeuble Misc Escalier C Bourjel Ennasim, Tunis – Tunisie
Tel : (+216) 71 95 00 95 – Fax : (+216) 71 95 07 55
email : contact@uec.com.tn
site web : www.uec.com.tn

Introduction :

Dans le but d'accroître la transparence et la comparabilité des rapports de vérification à l'échelle internationale, l'IAASB a publié en décembre 2004 une version révisée de l'ISA 700. Cette norme s'appliquera aux rapports des auditeurs délivrés à compter du 31 décembre 2006. En plus d'introduire un certain nombre d'exigences nouvelles, l'IAASB a apporté des modifications significatives au libellé du rapport type de l'auditeur. Le nouveau libellé plus développé et mis à jour en vue de **mieux expliquer le rôle du rapport** et de rendre ce dernier **plus clair pour le lecteur** s'articule autour des axes suivants :

- Les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur sont décrites plus clairement;
- La description du processus d'audit a été mise à jour pour refléter les nouvelles normes sur **le risque de mission**;
- L'étendue des responsabilités de l'auditeur **à l'égard du contrôle interne** est précisée.

Nouvelles exigences :

Intertitres

Le rapport de l'auditeur présenté comme exemple dans la norme ISA 700 comporte **des intertitres** visant à faire ressortir l'objet des paragraphes correspondants du rapport de l'auditeur. Ces intertitres faciliteraient la lecture du rapport proposé, compte tenu de sa longueur accrue.

Responsabilité de la direction quant aux états financiers

La description de la responsabilité de la direction est décrite plus en détail. On précise qu'elle comprend **la conception**, **la mise en place et le maintien** d'un contrôle interne pertinent pour l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle et ne comportant pas d'inexactitudes importantes résultant de fraudes ou d'erreurs.

En Tunisie, et pour renforcer la responsabilité des organes de direction en matière de contrôle interne, la loi 2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières a ajouté un paragraphe 256 bis qui met à la charge des sociétés citées ci-après, l'obligation de créer **un comité permanent d'audit**. Ce comité veille au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne

Adresse : Immeuble Misc Escalier C Bourjel Ennasim, Tunis – Tunisie
Tel : (+216) 71 95 00 95 – Fax : (+216) 71 95 07 55
email : contact@uec.com.tn
site web : www.uec.com.tn

performants de nature à promouvoir l'efficience, l'efficacité, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires. Les sociétés qui sont concernées par cette obligation sont :

- Les sociétés faisant appel public à l'épargne à l'exception des sociétés classées comme telles du fait de l'émission d'obligations
- La société mère lorsque le total de son bilan au titre des états financiers consolidés dépasse **50.000.000 de dinars**
- Les sociétés dont le total du bilan dépasse **50.000.000 de dinars** ou dont le total de leurs engagements auprès des établissements de crédit et de l'encours de leurs émissions obligataires dépasse **25.000.000 de dinars**

Responsabilité de l'auditeur

Le paragraphe de délimitation de la responsabilité a été remplacé dans la nouvelle version par un nouveau paragraphe contenant une description plus complète de la responsabilité de l'auditeur et précisant :

- que la vérification comprend l'évaluation du risque que les états financiers comportent des inexactitudes importantes;
- que le vérificateur **prend en compte le contrôle interne en vigueur** dans l'entité qui a trait **à l'établissement d'états financiers** donnant une image fidèle afin de définir des procédés de vérification appropriés en la circonstance;
- que la prise en compte du contrôle interne par le vérificateur **n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne** et que, en conséquence, le vérificateur n'exprime pas une telle opinion.

Les modifications apportées à cette partie du rapport sont la résultante des dispositions des nouvelles normes ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » et ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques ». En effet, l'objectif de l'audit est d'atteindre **une assurance raisonnable** que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur doit **identifier les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives et planifier sa mission en conséquence.**

Le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives est la résultante de deux risques : **le risque inhérent** et **le risque de non contrôle.** Le risque de non contrôle est le risque que le contrôle interne ne permet pas de prévenir ou de détecter des erreurs significatives dans les états financiers. Il est donc **inversement proportionnel** à la qualité du système de contrôle interne.

L'évaluation du risque de non contrôle (ou de la qualité du système de contrôle interne) va donc conditionner **la nature et l'étendue des tests de vérification des comptes**. Si le risque de non contrôle est faible, l'auditeur peut limiter la taille de l'échantillon sélectionné, procéder par des revues analytiques. Il est à rappeler dans ce cadre que le §2 de l'article 266 du code des sociétés commerciales stipule que le commissaire aux comptes **vérifie périodiquement** l'efficacité du système de contrôle interne.

Une importance accrue sera donnée par l'auditeur au contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit d'une société ayant un système d'information hautement automatisé et intégré. Dans ce cas, et en l'absence de traces écrites, l'évaluation faite, par l'auditeur, du contrôle interne peut même **influer sur son opinion**. Une opinion modifiée sur les états financiers peut être exprimée dans le cas ou le risque de contrôle interne est jugé élevé et ce parce que l'auditeur se trouverait dans l'impossibilité de réaliser des tests de vérification des comptes (tests classiques sur les documents physiques) pour pallier à ce risque.

Pour résumer nous pouvons faire ressortir deux principales remarques concernant la délimitation de la responsabilité de l'auditeur quant au système de contrôle interne :

1. L'évaluation du système de contrôle interne n'est pas une fin en soi, mais un moyen pour permettre à l'auditeur d'exprimer son opinion sur la régularité et la sincérité des comptes. Les résultats des travaux d'évaluation du contrôle interne **ne doivent pas être mentionnés dans le rapport général** sauf si des déficiences majeures relevés serait à la base d'une opinion modifiée sur les comptes. Dans tous les autres cas, l'évaluation du système de contrôle interne peut faire l'objet d'une lettre de direction adressée aux dirigeants de la société.

Il faut signaler dans ce cadre, qu'en Tunisie, le dernier paragraphe de l'article 3 nouveau de la loi 94-117 (tel que modifié par la loi 2005-96 relative au renforcement de la sécurité des relations financières), applicable **pour les sociétés faisant appel public à l'épargne** au sens de l'article 1er de la dite loi stipule que les rapports prévus par les articles 269 (rapport général du commissaire aux comptes sur les états financiers

individuels) et 472 (rapport général du commissaire aux comptes sur les états financiers consolidés) **doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.** Le législateur, et pour éviter toute confusion, aurait du prévoir un **rapport distinct** qui contiendrait cette évaluation du contrôle interne. Même en l'absence d'une telle obligation, cette évaluation devrait être **clairement distinguée** et faire l'objet d'une partie **distincte** du rapport **en post-opinion**.

La question se pose aussi quant à **l'étendue et le modèle de présentation de cette évaluation**. S'agit-il d'une reprise intégrale et détaillée de la lettre de direction faisant ressortir les faiblesses du système de contrôle interne ou d'une évaluation globale et synthétisée.

2. L'auditeur ne doit normalement porter son attention que sur **les risques et les contrôles qui ont une incidence sur les états financiers objet de son audit**. En effet, la production d'une information financière fiable est **l'un** des objectifs d'un système de contrôle interne mais **n'en est pas le seul objectif.** Cependant, certaines dispositions légales particulières (comme par exemple celles régissant les entreprises publiques en Tunisie) peuvent mettre à la charge de l'auditeur la vérification et l'évaluation de composantes du système de contrôle interne n'ayant aucune incidence sur les états financiers (procédures d'élaboration des budgets).

Opinion de l'auditeur sur les états financiers *:*

Ainsi que l'indique la Norme ISA 200, l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer **une opinion** selon laquelle les états financiers ont été établis, **dans tous leurs aspects significatifs**, conformément à un référentiel comptable applicable.

Le §6 de la norme ISA 700 stipule que «à moins que la loi ou la réglementation n'exige d'utiliser un libellé différent, l'opinion de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers à caractère général établi conformément à un référentiel comptable ayant pour finalité de donner une image fidèle indique que les états financiers «donnent une image fidèle » ou «présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », conformément au référentiel comptable applicable. Ces deux expressions: «donnent une image fidèle» ou «présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs» sont équivalentes.

L'utilisation de l'une ou l'autre de ces deux expressions dépend du contexte juridique et réglementaire qui régit l'audit d'états financiers dans un pays déterminé.

Lorsque le libellé prescrit par la loi ou la réglementation diffère de manière significative par rapport à celui prévu par le paragraphe 6, l'auditeur **reste attentif au fait qu'il peut exister un risque** que les utilisateurs puissent **mal interpréter l'assurance obtenue à la suite de l'audit des états financiers**. Par exemple, le libellé peut induire le lecteur à penser que l'auditeur certifie l'exactitude des chiffres contenus dans les états financiers plutôt qu'il exprime une opinion selon laquelle les états financiers donnent une image fidèle, ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs. Dans de telles situations, l'auditeur considère s'il convient, pour réduire le risque d'une mauvaise interprétation, d'insérer dans son rapport d'audit **une explication appropriée**.

En Tunisie, l'article 258 du code des sociétés commerciales stipule que le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, **la régularité** des états financiers de la société, et **leur sincérité** conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Le §2 de l'article 266 stipule que le commissaire aux comptes **certifie la sincérité et la régularité des comptes annuels** de la société conformément à la loi relative au système comptable des entreprises.

Le maintien du verbe certifier au niveau de l'article 266 peut prêter à confusion. En effet, d'une part **l'assurance donnée n'est pas absolue** (vu que l'auditeur recours à l'échantillonnage) et d'autre part l'opinion repose sur l'exercice **d'un jugement professionnel** de l'auditeur surtout en matière d'estimations comptables et de présentation des états financiers et des informations qui y sont annexées.

Annexe 1 : Exemple de rapport type ISA 700

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant 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.

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 .... 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 du 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. 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 (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) de 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…

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.)

Signature de l'auditeur

Date du rapport d'audit.

Adresse de l'auditeur

Annexe 2 : Exemple de rapport type ISA 700 adapté à la Tunisie

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état de résultat 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.

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

La direction (le conseil d'administration) est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux conventions et normes comptables édictées par le système comptable des entreprises. 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 d'audit applicables en Tunisie (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 du 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. 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 sont sincères et réguliers et donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) de 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 aux conventions et normes comptables édictées par le système comptable des entreprises.

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.)

Signature de l'auditeur
Date du rapport d'audit.
Adresse de l'auditeur

Karim MASMOUDI
Expert Comptable Mémorialiste