

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET

D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Mastère Professionnel En Comptabilité

COURS DE COMMISSARIAT

AUX COMPTES

Année Universitaire 2019 :2020

PLAN DU COURS

INTRODUCTION : CADRE LEGAL ET INSTITUTIONNEL

Section 1 : Définition du commissariat aux comptes et sa distinction de quelques notions voisines

Section 2 : Nature juridique de la mission du commissaire aux comptes

Section 3 : Cadre réglementaire du commissariat aux comptes en Tunisie

PREMIERE PARTIE : STATUT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Chapitre I : Nomination du commissaire aux comptes

Section 1 : Obligation de nomination et conditions de choix du commissaire aux comptes

A. Obligation de nomination du commissaire aux comptes

B. Conditions préliminaires du choix du commissaire aux comptes

Section 2 : Procédure de désignation

A. Organe de désignation

B. Durée de la mission

C. Acceptation de la mission

D. Publicité de la désignation

Section 3 : Nombre des commissaires aux comptes

A. Co-commissariat aux comptes

B. Notion de suppléance

Section 4 : Sanctions des règles de nomination des commissaires aux comptes

Chapitre II : Caractéristiques essentielles du commissaire aux comptes

Section 1 : Indépendance

A. Incompatibilités générales

B. Incompatibilités particulières

Section 2 : Moralité

Section 3 : Compétence

Chapitre III : Cessation de fonction du commissaire aux comptes

Section 1 : Arrivée du terme

Section 2 : Démission

Section 3 : Révocation

Section 4 : Autres causes de cessation de fonctions

A. Récusation

B. Survenance un empêchement

C. dissolution et liquidation de la société

Section 5 : Publicité de cessation de fonctions

DEUXIEME PARTIE : EXECUTION DES MISSIONS

Chapitre I : Conditions générales du déroulement des missions

Section 1 : Respect du secret professionnel

Section 2 : Non immixtion dans la gestion

Section 3 : Diligence (obligations professionnelles)

Section 4 : Cas de co-commissariat

Chapitre II : Droit du commissaire aux comptes

Section 1 : Droit à la coopération du client

Section 2 : Droit d'investigation

A. Investigations auprès de la société

B. Investigations auprès des tiers

Section 3 : Droit de perception des honoraires

Chapitre III : Mission permanente du commissaire aux comptes

Section 1 : Audit des états financiers en vue de la certification

A. Contrôle des comptes

B. Vérification de l'efficacité du système de contrôle interne

C. Certification des états financiers

Section 2 : Vérification la sincérité du rapport de gestion

Section 3 : Contrôle des conventions réglementées

Section 4 : Obligation d'alerte au titre des entreprises en difficulté

Section 5 : Obligation de révélation des faits délictueux

Section 6 : Obligation de diligence en matière de tenu des comptes des valeurs mobilières

Chapitre IV : Missions spéciales du commissaire aux comptes

Section 1 : Augmentation du capital

A. Augmentation du capital en numéraire avec suppression du DPS

B. Augmentation du capital avec compensation des créances

Section 2 : Réduction du capital

Section 3 : Transformation de sociétés

Section 4 : Emission d'obligations convertibles en actions

Section 5 : Fractionnement des actions en certificats d'investissement et certificats de droit de vote

Section 6 : Autres missions spéciales du Commissaire aux comptes:

TROISIEME PARTIE : RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Chapitre I : Responsabilité civile du commissaire aux comptes

Section 1 : Responsabilité civile pour faute commise par le commissaire aux comptes

Section 2 : Responsabilité civile pour faute commise par les collaborateurs

Section 3 : Responsabilité civile pour faute commise par les dirigeants de la société

Chapitre II : Responsabilité pénale du commissaire aux comptes

Section 1 : Informations mensongères sur la situation de la société

Section 2 : Non révélation des faits délictueux au procureur de la république

Section 3 : Violation du secret professionnel

Section 4 : Autres infractions

Chapitre III : Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

Section 1 : Indépendance de la responsabilité disciplinaire

Section 2 : Modalités la répression disciplinaire

INTRODUCTION

Section 1 : Définition du commissaire aux comptes et sa distinction de quelques notions voisines :

Le commissaire aux comptes est un professionnel ayant pour mission de s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes de la société en vertu des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

En se référant à l'article 16 de la loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable : « exerce la fonction de commissaire aux comptes, celui qui en son propre nom et sous sa propre responsabilité atteste la sincérité et la régularité des comptes des sociétés en vertu des dispositions légales et réglementaires en vigueur ».

A. Distinction entre Commissaire aux comptes et expert comptable :

L'exercice de la mission de commissariat aux comptes est réservé exclusivement aux Experts Comptables inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie (OECT) et aux techniciens de la comptabilité membres de la Compagnie des Comptables de Tunisie (CCT).

De ce fait, on peut conclure que le commissaire aux compte est une fonction et non pas un titre alors que l'expert comptable est un titre. Ce dernier peut assurer parmi ses différentes missions la fonction de commissaire aux comptes.

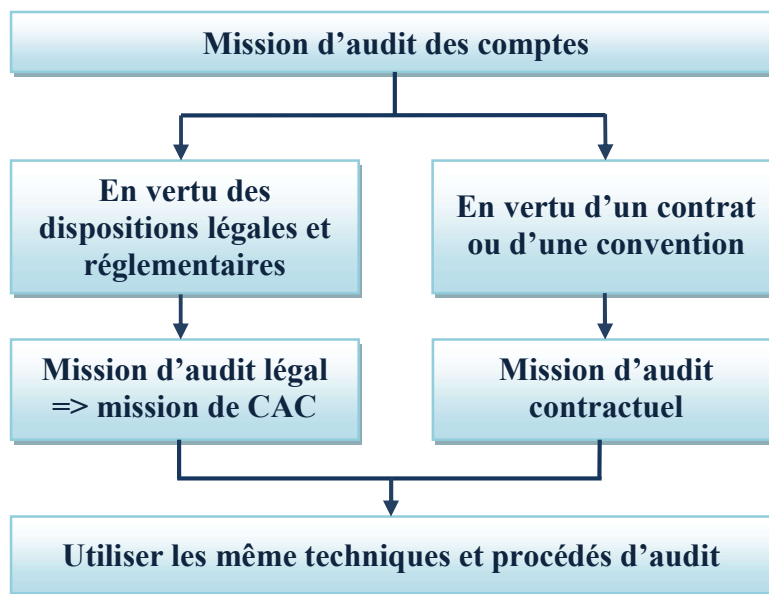
Les conditions d'inscription des experts comptables au tableau de l'Ordre des Experts comptables de Tunisie sont détaillées par l'article 3 de la loi 88-108 du 18 août 1988 comme suit :

- Etre tunisien depuis cinq ans au moins ;
- Jouir de tous les droits civiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher son honorabilité et notamment aucune de celles visées par la législation en vigueur relative à l'interdiction du droit de gérer et d'administrer les sociétés ;
- Présenter les garanties de moralité ;
- Etre titulaire du diplôme d'expert comptable ou d'un diplôme jugé équivalent par la commission d'équivalence compétente relevant du ministère de l'enseignement supérieur.

B. Distinction entre commissaire aux comptes et Auditeur

Le commissaire aux comptes n'est que l'auditeur légal de la société. La mission de commissariat aux comptes est une mission d'audit effectuée en vertu des dispositions législatives et réglementaires tandis que la mission d'audit contractuel est librement confiée, par la société, à l'auditeur selon une décision d'un organe de gestion ou à la demande d'un actionnaire, d'un bailleur de fonds ou autres.

Le commissaire aux comptes ainsi que l'auditeur contractuel font recours aux mêmes procédés et techniques d'audit.



Distinction entre commissaire aux comptes et réviseur des comptes

Le réviseur des comptes est en fait le contrôleur des comptes (ou auditeur légal) des établissements publics n'ayant pas un caractère administratif et des sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'Etat et ce, en vertu de l'article 13 de la loi 89-9 du 1^{er} février 1989 relative aux participations et entreprises publiques telle que modifiée et complétée par la loi 94-102 du 1^{er} août 1994 et la loi 96-74 du 29 juillet 1996 qui stipule que les comptes des établissements publics n'ayant pas un caractère administratif et des sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'Etat sont soumis à une révision annuelle effectuée par un membre de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie selon les conditions et modalités fixées par le décret 87-529 du 1^{er} avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat.

L'appellation de « réviseur des comptes » ne se distingue de l'appellation « commissaire aux comptes » que sur la base de la nature de l'entreprise contrôlée. Ainsi l'auditeur légal des établissements publics n'ayant pas un caractère administratif et des sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'Etat

est appelé réviseur des comptes et l'auditeur légal des autres sociétés, y compris les entreprises publique ayant la forme de sociétés anonymes, est appelé commissaires aux comptes.

C. Distinction entre commissaire aux comptes et commissaire aux apports :

La mission du commissariat aux apports consiste à s'exprimer sur la valeur attribuée à un apport en nature dans le capital d'une société de capitaux, que cet apport intervienne lors de la constitution de la société ou à l'occasion d'une augmentation de capital. Cette mission est différente de celle du commissaire aux comptes qui consiste à s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes de la société.

Section 2 : Nature juridique de la mission du commissaire aux comptes :

La loi n° 59-129 du 5 octobre 1959 ayant institué le code de commerce a réglementé, pour la première fois en Tunisie, la profession du commissaire aux comptes. L'article 83 de cette loi a institué l'obligation pour toute société anonyme de désigner un commissaire aux comptes pour un mandat de 3 ans.

L'ordre des Expert Comptables de Tunisie a été créé en vertu de la réforme de 1982 sous l'appellation : l'Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes de Sociétés de Tunisie.

La position du commissaire aux comptes en tant qu'acteur incontournable dans la vie économique du pays a été consolidée par les dispositions du code des sociétés commerciales, promulgué par la loi 2000-93 du 3 novembre 2000, qui a étendu la mission de commissariat aux comptes aux SARL et aux SUARL sous réserve de remplir certaines conditions.

Ayant le statut de mandataires des actionnaires, les commissaires aux comptes exercent en vertu de diverses dispositions légales et réglementaires une mission d'intérêt général au profit de plusieurs personnes (créanciers, fournisseurs, bailleurs de fonds, administration fiscale...) qui ont à apprécier la situation financière et patrimoniale d'une entreprise et qui doivent donc pouvoir se fier à ses documents comptables et financiers.

Cette mission de commissariat aux comptes est caractérisée par l'objectivité et l'impartialité qui ne sont assurées que par l'indépendance du commissaire aux comptes. L'indépendance est un état d'esprit dont dépendent l'efficacité des diligences accomplies et la rigueur des conclusions énoncées dans les rapports émis.

Section 3 : Le cadre réglementaire du commissariat aux comptes en Tunisie

Plusieurs textes de loi réglementent la profession du commissaire aux comptes en Tunisie. Ils déterminent, entre autres, les sociétés qui sont tenues de nommer un commissaire aux comptes, la nature des missions et les conditions d'exercice ainsi que les destinataires des rapports d'audit. Nous citons parmi ces textes :

A. Le code des sociétés commerciales promulgué par la loi 2000-93 du 3 novembre 2000 tel que modifié et complété par les textes subséquents

- B. La loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable**
- C. La loi 89-9 du 1er février 1989 relative aux participations et entreprises publiques telle que modifiée et complétée par la loi 94-102 du 1er août 1994 et la loi 96-74 du 29 juillet 1996**
- D. La loi 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables telle que modifiée par la loi 2004-88 du 31 décembre 2004**
- E. La loi 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée par la loi 99-63 du 15 juillet 1999 et la loi 2003-79 du 29 décembre 2003 et la loi n°36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives.**
- F. Le décret 2001-2728 du 20 novembre 2001 relatif aux conditions d'inscription des valeurs mobilières et aux intermédiaires agréés pour la tenue des comptes en valeurs mobilières tel que modifié par le décret 2005-3144 du 6 décembre 2005**
- G. La loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que modifiée et complétée par la loi 99-92 du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier et la loi 2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières**
- H. Règlement du CMF relatif à l'appel public à l'épargne approuvé par arrêté du ministre des finances du 17 novembre 2000 tel que modifié par l'arrêté du ministre des finances du 7 avril 2001, l'arrêté du ministre des finances du 24 septembre 2005 et l'arrêté du ministre des finances du 12 juillet 2006**
- I. Le code des organismes de placements collectifs promulgué par la loi 2001-83 du 24 juillet 2001**
- J. La loi 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée et complétée par la loi 2006-19 du 2 mai 2006**
- K. L'arrêté du ministre des finances du 5 juin 2002 relatif à la fixation des modalités de l'audit externe des comptes des associations autorisées à accorder des microcrédits**
- L. Le code des assurances promulgué par la loi 92-24 du 9 mars 1992 tel que modifié et complété les textes subséquents :**
- M. Le décret 87-529 du 1er avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat**
- N. La circulaire de la Banque Centrale de Tunisie n° 87-46 du 18 décembre 1987 telle que modifiée par la circulaire n° 91-24 du 17/12/91**

En ce qui concerne les normes techniques et professionnelles, et à l'exception de quelques normes de l'Ordre des experts comptables de Tunisie n'ayant pas fait l'objet de mises à jour depuis leur apparition,

nous n'avons pas procédé en Tunisie, à l'élaboration de normes professionnelles et recommandations rappelant les obligations légales et réglementaires sur lesquelles se fondent les missions de commissariat aux comptes ou définissant les principes fondamentaux et les normes techniques que le commissaire aux comptes doit appliquer dans l'exercice de ses fonctions.

PREMIERE PARTIE

STATUT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Chapitre 1 : Nomination du commissaire aux comptes

Chapitre 2 : Caractéristiques essentielles du commissaire aux comptes

Chapitre 3 : Cessation de fonction du commissaire aux comptes

CHAPITRE I : LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 1 : L'OBLIGATION DE NOMINATION ET LES CONDITIONS DE CHOIX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES :

A. Obligation de nomination d'un commissaire aux comptes

La désignation d'un commissaire aux comptes ne constitue pas une obligation pour toutes les sociétés tunisiennes. Elle dépend de plusieurs facteurs qui seront étudiés dans les passages qui suivent.

a- Dispositions communes à toutes les sociétés

L'article 13 nouveau du code des sociétés commerciales prévoit que « les sociétés commerciales sont tenues de désigner un commissaire aux comptes. Toutefois, les sociétés commerciales, autres que les sociétés par actions, sont dispensées de la désignation d'un commissaire aux comptes :

- Au titre du premier exercice comptable de leur activité, ou
- Si elles ne remplissent pas 2 des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits hors taxes et au nombre moyen des employés, ou
- Si elles ne remplissent plus, durant les deux derniers exercices comptables du mandat du commissaire aux comptes, 2 des limites chiffrées visées au deuxième tiret ».

Selon l'article 1^{er} du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 portant application des dispositions des articles 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater et 256 bis du CSC, les limites chiffrées visées au deuxième paragraphe de l'article 13 du CSC ci-dessus évoquées sont fixées comme suit :

- Total du bilan 100 000 dinars ;
- Total des produits en hors taxes : 300 000 dinars ;
- Nombre moyen des employés: 10 employés.

L'article 7 du même décret a énuméré l'ensemble des critères servant au calcul de ces limites chiffrées :

- Total du bilan : le total brut du bilan en tenant compte des amortissements et des provisions ;
- Total des produits hors taxes : total des produits hors taxes déduction faite de la variation des stocks ;
- Nombre moyen des employés : la moyenne entre l'effectif au début et à la fin de l'exercice, personnel occasionnel en « année-homme » compris.

b- Cas particulier des SARL et des SUARL

Selon l'article 123 nouveau du codes des sociétés commerciales, un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social peuvent demander l'insertion à l'ordre du jour de l'Assemblée Générale Ordinaire la question de la désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes même si la société n'en est pas tenue du fait qu'elle ne répond pas aux critères prévus par l'article 13 du CSC. Dans ce cas, l'Assemblée Générale Ordinaire examine la demande et délibère aux conditions de quorum et de majorité propres aux AGO.

La désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes devient obligatoire, en se référant à l'article 124 du CSC, si un ou plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital social la demandent même si la SARL ne remplit pas les conditions de désignation prévues par l'article 13 du CSC. Dans ce cas, le président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le siège social désignera le ou les commissaires aux comptes par ordonnance sur requête.

Cette désignation demeure également obligatoire, en se référant au dernier alinéa de l'article 124 du CSC, si elle est prévue par les statuts de la société et ce, indépendamment de toute autre condition. Il en est de même pour le cas des SUARL par référence à l'article 148 du CSC.

B. Conditions préliminaires au choix du commissaire aux comptes

Le ou les commissaires aux comptes de la société peuvent être désignés, par référence à l'article 259 du CSC, soit parmi les personnes physiques, soit parmi les sociétés professionnelles qui y sont légalement habilitées.

a. Commissaires aux comptes personnes physiques :

En se référant à l'article 13 du CSC, le commissaire aux comptes doit être désigné parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie (OECT) si la société remplit 2 des limites chiffrées relatives au total bilan, au total des produits hors taxes et au nombre moyen des employés.

Ces limites chiffrées ont été fixées par l'article 2 du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 portant application des dispositions des articles 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater et 256 bis du CSC. Elles se détaillent comme suit :

- Total du bilan : 1.500.000 DT,
- Total des produits hors taxes : 2.000.000 DT,
- Nombre moyen des employés : 30 employés.

Si la société ne remplit pas au moins 2 des limites chiffrées sus-indiquées, elle aura le choix de désigner soit un expert comptable inscrit au tableau de l'OECT, soit un technicien en comptabilité inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie (CCT).

Les personnes inscrites au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie sur la liste « des techniciens en comptabilité » sont habilités, selon l'article 16 de la loi 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables, à exercer les fonctions de commissaire aux comptes. Pour avoir le statut de technicien de la comptabilité, les conditions suivantes doivent être remplies :

- Etre tunisien depuis au moins cinq ans,
- Jouir de tous ses droits civiques,
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit volontaire, de nature à entacher son honorabilité et notamment pour ceux prévus par la législation en vigueur relative à la privation du droit de gérer et d'administrer les sociétés,
- Etre titulaire d'une maîtrise en comptabilité ou d'un diplôme équivalent reconnu par le ministère de l'enseignement supérieur,
- Avoir accompli un stage d'au moins une année auprès d'un comptable inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie ou d'un expert comptable inscrit au tableau de l'OECT et un stage supplémentaire d'au moins deux ans auprès d'un commissaire aux comptes inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie au tableau de l'OECT.

Toutefois, la société est obligée, dans certains cas prévus par des textes spécifiques, de nommer un expert comptable membre de l'OECT et ce, sans tenir compte des limites chiffrées de total bilan, de total des produits hors taxes et de nombre moyen des employés. C'est le cas notamment de :

- L'audit légal des entreprises publiques (Art 13 de la loi 89-9 du 1/2/1989) ;
- L'audit légal des établissements de crédit (Art 35 de la loi 2001-65 du 1/7/2001 telle que modifiée et complétée par la loi 2006-19 du 2 mai 2006) ;
- L'audit légal des organismes de placement collectif (Art 51 de la loi 2001-83 du 24/7/2001) ;
- L'audit légal des sociétés d'assurance ;
- L'audit légal des sociétés admises à la cote de la bourse (Art 20 de la loi 94-117 du 14/11/1994 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents).

b. Commissaires aux comptes personnes morales :

❖ Sociétés inscrites au tableau de l'OECT

La loi N° 88-108 du 19 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable précise dans son article 21 que les sociétés inscrites au tableau de l'OECT peuvent exercer la fonction de commissaire aux comptes.

Les membres de l'OECT peuvent constituer des sociétés civiles pour l'exercice de leur profession à condition de remplir les conditions suivantes :

- Tous les associés sont individuellement membres de l'OECT,
- Les sociétés ainsi constituées sont reconnues comme pouvant exercer la profession d'expert comptable par le conseil de l'OECT et inscrites à son tableau.

Ils peuvent, également, constituer, pour l'exercice de leur profession, des sociétés par actions ou des SARL si les conditions suivantes sont remplies :

- Avoir pour objet l'exercice de la profession d'expert comptable,
- Justifier que les trois quarts au moins de leurs actions ou de leurs parts sociales sont détenues par des membres de l'OECT, le reste pouvant être détenu par des personnes liées à la société par un contrat de travail,
- Choisir leur président, leur directeur général, leurs gérants ou leurs fondés de pouvoir parmi les associés membres de l'OECT,
- Avoir, s'il s'agit de sociétés par actions, leurs actions sous la forme nominative et dans tous les cas subordonner l'admission de tout nouvel associé à l'autorisation préalable soit du conseil d'administration soit des propriétaires de parts,
- Communiquer au conseil de l'OECT la liste de leurs associés ainsi que toute modification apportée à cette liste,
- N'être sous la dépendance, même indirecte, d'aucune personne ou d'aucun groupement d'intérêt,
- Ne pas prendre de participations financières dans les entreprises industrielles, commerciales, agricoles ou bancaires ni dans les sociétés civiles,
- Etre reconnues comme pouvant exercer la profession d'expert comptable et inscrites au tableau par le conseil de l'OECT, chargé d'examiner si les conditions précédentes sont remplies.

❖ Sociétés inscrites au tableau de la CCT

Les membres inscrits sur la liste des techniciens en comptabilité peuvent constituer, selon l'article 17 de la loi 2002-16 portant organisation de la profession des comptables, des sociétés civiles ou

commerciales dont l'objet unique est l'exercice du commissariat aux comptes sous réserve de remplir les conditions suivantes :

- Tous les associés sont membres de la compagnie,
- La société est inscrite au tableau de la compagnie.

Il est à signaler que le tableau de la CCT comporte, en vertu de l'article 18 du décret N° 2003-863 relatif à l'organisation et du fonctionnement de la Compagnie des Comptables de Tunisie ainsi qu'à l'application des dispositions des articles 2, 18 et 21 de la loi N° 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables, une liste distincte regroupant les personnes physiques et morales membres de compagnie pour l'exercice de fonctions de commissaires aux comptes de sociétés. Cette liste comprend deux sous sections : la sous section des techniciens en comptabilité et la sous-section des sociétés de commissariat aux comptes.

SECTION 2 : PROCEDURE DE DESIGNATION

A. Organes de désignation

L'organe de désignation diffère selon la nature de la société ainsi que selon qu'il s'agisse d'une nomination de commissaires aux comptes lors de la constitution de la société ou au cours de sa vie sociale.

Il est à noter que la désignation des commissaires aux comptes peut être effectuée, dans certains cas, par voie judiciaire.

a. Cas des sociétés anonymes et des SCA :

- ❖ A la création de la société : Par l'Assemblée Générale Constitutive convoquée par les fondateurs ;
- ❖ Au cours de la vie sociale de la société : Par l'AGO statuant sur les états financiers du dernier exercice du mandat (troisième année) du commissaire aux comptes actuel.

b. Cas des SARL :

- ❖ A la création de la société : Par les statuts c'est à dire à l'unanimité des associés ou par une AGO convoquée extraordinairement.
- ❖ Au cours de la vie sociale de la société : Par l'AGO statuant sur les états financiers du dernier exercice du mandat du commissariat aux comptes actuel (3^{ème} exercice) ou par consultation écrite des associés s'ils sont inférieurs à 6 et si une clause statutaire le prévoit (article 126 du CSC).

c. Cas des SNC ou SCS :

- ❖ A la création de la société : Par les statuts (l'unanimité des associés) ou par une AGO convoquée extraordinairement ;
 - ❖ Au cours de la vie sociale de la société : Par décision des associés conformément aux statuts : à la majorité si les statuts prévoient une majorité et à l'unanimité si les statuts ne le prévoient pas.
- d. Cas de nominations par voie de justice

- ❖ Selon l'article 261 du CSC, à défaut de nomination de commissaires aux comptes par l'assemblée générale (l'assemblée n'a pas pu se réunir ou n'a pas pu être convoquée, l'assemblée a omis de nommer le commissaire aux comptes...), ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés d'exercer leurs fonctions (situation d'incompatibilité, interdiction d'exercer prononcée à la suite d'une mesure disciplinaire, plan de charge ne permettant pas l'exécution de la mission dans des conditions convenables et satisfaisantes...), tout intéressé peut demander au juge des référés du tribunal du siège social de nommer un commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée générale ou par le juge de référé en remplacement d'un autre n'assure ses fonctions que pour la période restante du mandat de son prédécesseur.
- ❖ Dans le cas où la loi ou les statuts prévoient la nomination de deux commissaires aux comptes alors que la société n'a nommé qu'un seul, tout intéressé peut demander au juge de nommer un deuxième.
- ❖ Le commissaire aux comptes relevé de ses fonctions conformément aux dispositions de l'article 264 du CSC (à la demande du ministère public, du conseil d'administration, d'un ou de plusieurs actionnaires détenant 15% du capital social, du CMF pour les sociétés faisant appel public à l'épargne...), est remplacé, soit par une AGO réunie extraordinairement, soit par le juge des référés.
- ❖ En se référant à l'article 124 du CSC , un ou plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital social d'une SARL peuvent demander au président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le siège social de la société, la désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes lorsque les conditions de leur nomination prévues par l'article 13 du CSC ne sont pas remplies.

Il est à noter que si le premier commissaire aux comptes est nommé par les statuts, le commissaire aux comptes suivant serait nommé par une AGO. Il est à noter, également, que le commissaire aux compte peut être nommé par l'Assemblée Générale Extraordinaire en se basant sur le principe « qui peut le plus peut le moins ».

B. Durée et nombre de mandats

a. Durée du mandat

Les commissaires aux comptes sont nommés, dans tous les cas, pour un mandat de 3 ans renouvelables.

b. Nombre de mandats

Le nombre de mandats de commissariat aux comptes diffère selon la nature de la société et selon qu'il s'agisse d'un commissaire aux comptes personne physique ou personne morale.

«...le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder, pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts comptables inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois au moins après 3 mandats. »¹

L'article 3 du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 précise que « toute pratique pouvant entraîner directement ou indirectement un dépassement du nombre maximum de mandats successifs prévu par l'article 13 bis du code des sociétés commerciales constitue un manquement au principe de rotation .

Est considéré manquement à ce principe, l'exercice du commissariat aux comptes notamment par :

- une société d'expertise comptable dans laquelle le commissaire aux comptes ayant atteint le nombre maximum de mandats successifs détient une participation dans son capital,
- un commissaire aux comptes qui participe ou a participé dans le capital d'une société d'expertise comptable ayant atteint le nombre maximum de mandats successifs,
- une société d'expertise comptable résultant d'une opération de fusion lorsque l'une des sociétés fusionnées a atteint le nombre maximum de mandats successifs,
- l'une des sociétés d'expertise comptable créée par scission d'une société d'expertise comptable ayant atteint le nombre maximum de mandats successifs.

Toutefois, lorsque le nombre maximum de mandats successifs prévu par l'article 13 bis du CSC n'est pas atteint, les commissaires aux comptes cités dans les cas susvisés peuvent continuer le contrôle des comptes d'une société dans la limite du nombre de mandats restants à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe de travail intervenant dans l'opération de contrôle selon les conditions prévues par l'article 13 bis précité ».

Il est à signaler que le commissaire aux comptes ayant achevé ses trois mandats successifs peut reprendre sa mission à l'expiration du mandat du commissaire aux comptes nommé pour les besoins de la rotation.

¹ Article 13 bis du CSC

Il est à signaler, également, que la limitation du nombre de mandats ne s'applique pas aux commissaires aux comptes des sociétés non soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de l'OECT.

C. L'acceptation de la mission

Le commissaire aux doit manifester son acceptation de la mission qui lui a été confiée.

a. Cas de la mission du premier commissaire aux comptes d'une société anonyme

L'article 172 du CSC précise que les premiers commissaires aux comptes d'une société anonyme nouvellement constituée acceptent la mission qui leur est confiée en signant le procès verbal de la séance de l'Assemblée Générale Constitutive.

b. Cas général

La loi n'a prévu aucune forme d'acceptation de la mission. Toutefois, la norme n° 4 de l'OECT prévoit l'acceptation par le commissaire aux compte de la mission qui lui a été confiée en signant le PV de l'assemblée ayant décidé la désignation une fois qu'il est présent à ladite assemblée ou par le biais d'une lettre écrite lorsqu'il n'a pas assisté à la réunion de l'assemblée qui l'a désigné.

Cette même norme prévoit aussi que le commissaire aux compte doit, en acceptant la mission, déclarer par écrit qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité, ni d'interdiction légale ou réglementaire. Le commissaire aux comptes peut demander, le cas échéant, un délai maximum d'un mois pour mettre fin aux causes d'incompatibilités existantes à la date d'acceptation.

En cas d'absence de notification, par le commissaire aux comptes de l'acceptation de ses fonctions par la signature du PV ou par lettre adressée à la société, la jurisprudence française considère qu'il y a eu acceptation tacite par l'exercice effectif des fonctions.

Par ailleurs, la norme n° 4 de l'OECT prévoit, que le commissaire aux comptes doit se renseigner auprès de la société des causes de non renouvellement du mandat de son prédécesseur et doit le contacter après avoir informé les dirigeants de la société cliente, pour voir les raisons du non renouvellement de sa mission.

Il doit, également, obtenir, avant l'entrée en fonction la justification du paiement des honoraires dus à son prédécesseur.

Au cas où le commissaire aux comptes refuse la mission qui lui a été confiée, il doit en informer la société, par lettre recommandée avec accusé de réception, dans les 15 jours qui suivent la date où il a eu connaissance de sa désignation (sans avoir besoin de motiver sa décision).

D. La publicité de la désignation

La désignation du commissaire aux comptes doit être notifiée à l'ordre des experts comptables de Tunisie et publiée au JORT et dans deux quotidiens dont l'un en langue arabe

a. Notification à l'OECT

La désignation des commissaire aux comptes doit être notifiée, en vertu des dispositions de l'article 265 du CSC, par lettre recommandée avec accusé de réception, à l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie ou à la Compagnie des Comptables de Tunisie par le représentant légal de la société dans un délai de 10 jours à compter de la date de la réunion de l'assemblée générale qui a procédé à la désignation et par les commissaires aux comptes désignés dans un délai de 10 jours à compter de la date d'acceptation de la mission.

b. Publication au JORT et dans deux quotidiens

En vertu du même article 265 du CSC, toute désignation ou renouvellement de mandat de commissariat aux comptes doit faire l'objet d'une publication au JORT et dans deux quotidiens dont l'un est en langue arabe et ce, dans le délai d'un mois à compter du jour de la désignation ou du renouvellement. Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les deux publicités à la charge de la société ont été accomplies².

En cas de publication par la société de la nomination du commissaire aux comptes au JORT alors que ce dernier a refusé d'accepter la mission qui lui a été confiée, il doit demander à la société, par lettre recommandée avec accusé de réception, de procéder à la publication de son refus d'acceptation de la mission. A défaut de parution, dans le mois de l'envoi, d'une annonce indiquant le refus d'acceptation, le commissaire aux comptes est autorisé à procéder lui même à la publication de son refus d'acceptation au JORT³.

SECTION 3 : NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES

A. Cas général

En se référant à l'article 260 du CSC, l'assemblée générale des actionnaires doit nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes (au moins 1).

B. Co-commissariat aux comptes

L'article 13 Ter renseigne sur les cas d'obligation de désigner 2 commissaires aux comptes ou plus inscrits au tableau de l'OECT. Il s'agit, notamment :

- Des établissements de crédit faisant appel public à l'épargne et des sociétés d'assurance multi-branches,

² Norme n° 4 de l'OECT.

³ Norme n° 4 de l'OECT.

- Des sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse un montant fixé par décret. Ce montant a été fixé par l'article 4 du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 à 100.000.000 DT ;
- Des sociétés dont le total des engagements auprès des établissements de crédit et l'encours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret. Ce montant a été fixé par l'article 4 du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 à 25.000.000 DT.

Ces co-commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens qui sont de nature à limiter leur indépendance. Ils sont tenus de fixer les conditions et les modalités d'élaboration de leurs rapports en recourant à la procédure de l'examen contradictoire.

C. Commissaire aux comptes suppléant

Il s'agit d'une pratique qui peut être admise en droit tunisien et insérée dans les statuts des sociétés (non prévue par les textes de loi). Le commissaire aux comptes suppléant est désigné par l'assemblée mais il ne peut exercer ses fonctions qu'en cas de défaillance du commissaire aux comptes titulaire (démission, révocation ou empêchement). Il s'agit d'une désignation par anticipation permettant d'éviter la convocation d'une assemblée générale pour nommer un commissaire aux comptes en cas d'empêchement du premier. (Commissaire aux comptes nommé sous condition suspensive).

Le commissaire aux comptes suppléant est désigné normalement pour un mandat de 3 ans. Il n'est soumis à aucune obligation d'investigation et ne peut jouir d'aucune prérogative. Au moment de la défaillance du titulaire, le commissaire aux comptes suppléant entre en fonction pour la période restante du mandat du titulaire ou pour la période d'empêchement si elle est inférieure.

SECTION 4 : LES SANCTIONS DES REGLES DE NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

A. Dispositions de l'article 263 du CSC

En vertu de l'article 263 du CSC, toute désignation irrégulière de commissaires aux comptes est considérée comme nulle et non avenue et entraîne à l'encontre de la société contrevenante le paiement d'une amende comprise entre 2.000 et 20.000 dinars.

Toute désignation irrégulière est faite en contravention des articles 259 (le commissaire aux comptes doit être une personne physique ou une société professionnelle légalement habilitée à exercer ses fonctions), 260 (la durée du mandat du commissaire aux comptes est de 3 ans sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC relatives à la rotation) ou 263 alinéa 1 du CSC (le commissaire aux comptes ne peut être nommé administrateur ou membre du directoire des sociétés qu'ils contrôlent pendant les cinq années qui suivent la cessation de ses fonctions).

La société encourt la même peine en cas de défaut de désignation de commissaire aux comptes par son assemblée.

Ces mêmes dispositions s'appliquent aux SARL étant donné que l'article 125 du CSC prévoit l'application de toutes les dispositions spécifiques aux SA prévues au niveau des articles 258 à 273 du CSC aux SARL.

Il est à noter qu'aucune sanction pénale n'a été prévue par le CSC ni à l'encontre des administrateurs qui n'ont pas provoqué la désignation de commissaire aux comptes, ni à l'encontre des commissaires qui ont irrégulièrement accepté des missions de commissariat aux comptes à l'exception des dispositions de l'article 147 du CSC qui prévoit une amende de 500 DT à 5.000 DT à l'encontre des gérants des SARL n'ayant pas respecté les dispositions de l'article 123 du CSC (obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes).

A. Dispositions de l'article 275 du CSC

« Est nulle, la décision de l'assemblée générale portant approbation des états financiers si elle n'est pas précédée par la présentation des rapports du ou des commissaires aux comptes.⁴ » Cette disposition est applicable pour les sociétés anonymes.

Cette nullité concerne uniquement l'approbation des rapports général et spécial du commissaire aux comptes. Toutes les autres résolutions prises par l'assemblée en l'absence de rapports du commissaire aux comptes restent valables.

⁴ Article 275 dernier alinéa du CSC.

CHAPITRE II : LES QUALITES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 1 : L'INDEPENDANCE

L'indépendance constitue l'une des principales qualités du commissaire aux comptes. Il s'agit d'une attitude mentale et d'un état d'esprit en vertu desquels le commissaire aux comptes devrait être vigilant et en alerte par rapport aux situations qui pourraient porter atteinte à son impartialité et à sa liberté de jugement et d'action.

L'indépendance des commissaires aux comptes qualifiés de « gardiens de la confiance » est un facteur déterminant dans l'objectivité de l'opinion exprimée dans le cadre de leur mission légale de certification des comptes. Ainsi, ils doivent démontrer au public qu'un contrôle légal est exécuté en respect des principes fondamentaux d'objectivité et d'intégrité professionnelle.

Il est à signaler que le code d'éthique de l'IFAC a traité de l'indépendance de l'auditeur. Il en est de même pour certains textes juridiques qui ont mis l'accent sur l'indépendance du commissaire aux comptes et sur les incompatibilités d'exercice.

Les incompatibilités sont des impossibilités légales d'exercice de la mission par le commissaire aux comptes du fait qu'il soit rattaché ou relié à un quelconque élément ou une quelconque personne lors de l'exercice de ses fonctions au niveau de la société auditée pouvant entacher, ainsi, son indépendance

Nous distinguons entre les incompatibilités générales liées à l'exercice de la profession d'expert comptable d'une façon générale, et les incompatibilités spéciales liées à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes proprement dit.

A- Les incompatibilités générales

L'article 11 de la loi 88-108 du 18 Août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable a énuméré les incompatibilités d'exercice de la profession d'expert comptable. Il s'agit notamment de :

- L'exercice de tout emploi salarié tout en gardant la possibilité de dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de la profession ou d'occuper un emploi chez un autre membre de l'OECT,
- L'exercice de toute activité commerciale que ce soit directement ou par personne interposée,
- L'exercice de tout mandat commercial à l'exception du mandat d'administrateur, de gérant ou de fondé de pouvoir des sociétés inscrites au tableau de l'OECT.

Il est également interdit, en se référant aux dispositions de ce même article 11, aux membres de l'ordre et à leurs salariés :

- D'agir en tant qu'agents d'affaires (commissionnaires, courtiers et agents commerciaux, agents généraux d'assurance, concessionnaires, courtiers...) ;

- D'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics (sauf pour les cas se rattachant à l'exercice de leurs fonctions).

L'article 12 de la loi 2002-16 du 4 Février 2002 portant organisation de la profession des comptables a étendu les mêmes incompatibilités générales prévues par l'article 11 de la loi 88-108 aux techniciens en comptabilité.

Toutefois, si un expert comptable se trouve dans l'une des situations d'incompatibilité telles que prévues par l'article 11 de la loi 88-108, il doit demander immédiatement sa radiation de l'OECT. A défaut de radiation, l'expert comptable est considéré comme exerçant illégalement la profession d'expert comptable et risque d'encourir les sanctions pénales prévues par l'article 159 du code pénal (emprisonnement de 2 ans et amende de 1.000 francs).

B- Les incompatibilités particulières

a- Incompatibilités particulières prévues par la loi 88-108

« Les membres de l'ordre ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit⁵ ».

De ce fait, les actionnaires apporteurs en nature ou en numéraire ne peuvent pas assurer la fonction de commissaires aux comptes au niveau des sociétés dans lesquelles ils détiennent des participations.

Le terme « indirectement » prévu par cet article 7 vise, à notre avis, aussi bien les participations indirectes prises par le conjoint ou par l'intermédiaire d'une tierce personne, que les participations détenues par le biais d'entreprise ou de sociétés filiales ou apparentées et dans lesquelles le commissaire aux comptes détient directement une participation.

L'article 23 de la loi 88-108 précise que « Les commissaires aux comptes, leurs conjoints, leurs salariés ou les personnes exerçant pour leur compte ne peuvent se voir confier aucune mission d'expertise comptable ou toute autre mission contractuelle de la part de la société dont ils assurent le contrôle, de ses administrateurs, de toute autre entreprise possédant le dixième du capital de la société ou dont la société possède au moins le dixième de son capital. Il leur est interdit d'en recevoir un avantage quelconque en plus de la rémunération afférente à la mission légale de certification ».

En se référant à l'article 18 de la loi 2002-16, ces mêmes interdictions sont applicables aux techniciens en comptabilité.

a- Incompatibilités particulières prévues par le CSC

« Ne peuvent être nommés commissaires aux comptes :

⁵ L'article 7 de la loi 88-108.

1) Les administrateurs ou les membres du directoire ou les apporteurs en nature et tous leurs parents ou alliés, jusqu'au quatrième degré inclusivement⁶ ».

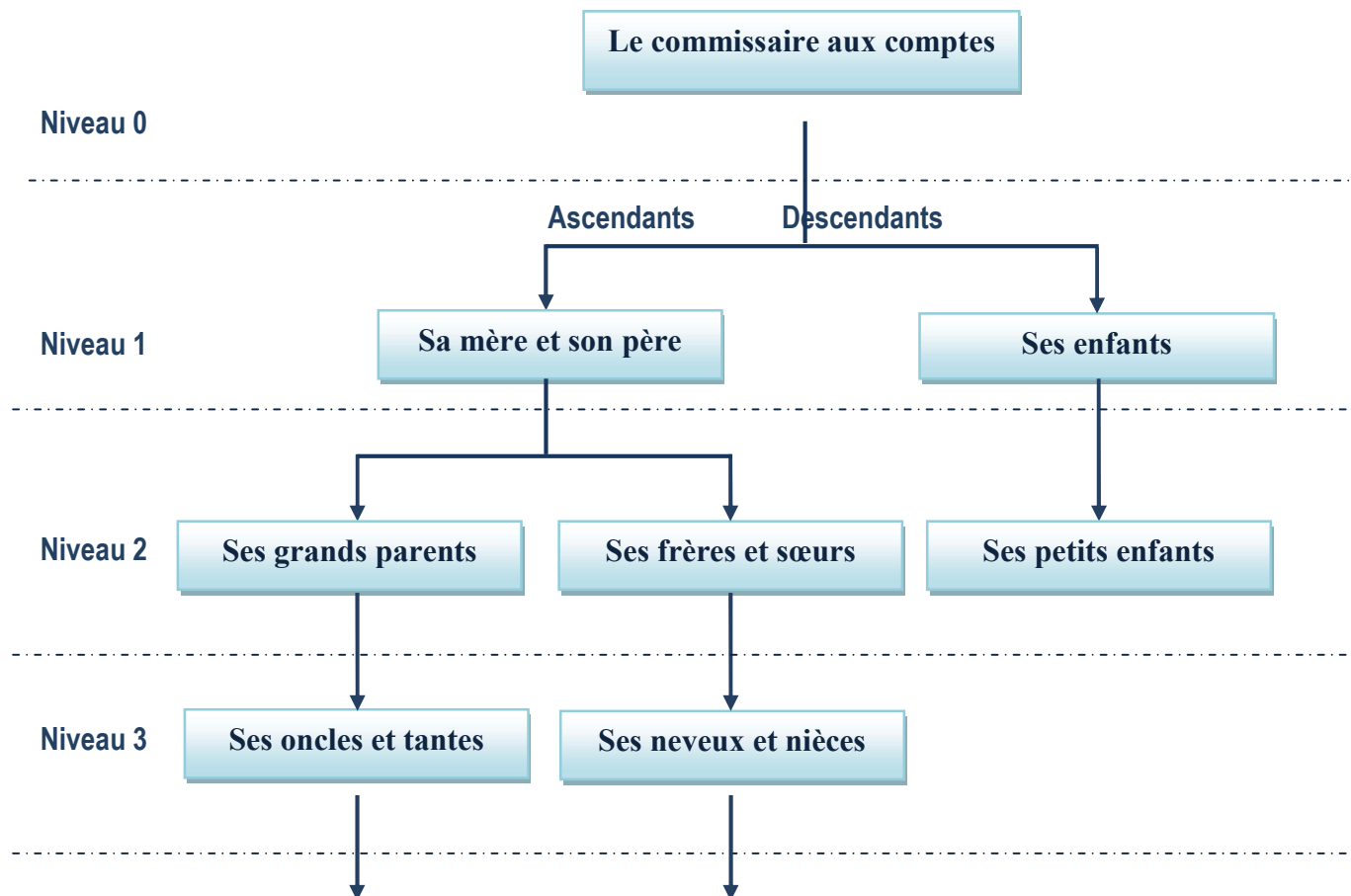
Il est à noter que les membres du conseil de surveillance qui doivent être, par référence à l'article 237 du CSC, obligatoirement des actionnaires de la société, ne peuvent pas être nommés en tant que commissaires aux comptes de la société même.

Il est à signaler que l'article 262 du CSC n'a pas prévu l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux compte pour les actionnaires apporteurs en numéraires. Cette interdiction a été prévue par l'article 7 de la loi 88-108 sans mettre, toutefois, l'accent sur l'impact du degré de parenté (interdiction seulement pour le commissaire aux comptes lui même).

Sont désignés par parents, tous les parents en ligne directe (parents, grands parents, enfants, petits enfants)

Sont désignés par « alliés », les parents jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement du conjoint des administrateurs, membres du directoire ou apporteurs en nature.

De ce fait, si une personne est administrateur, membre du directoire ou apporteur en nature d'une société, elle est interdite d'exercer la mission de commissariat aux comptes de cette société. Cette interdiction s'étend également à son conjoints, à ses parents et aux parents de son conjoint jusqu'au 4^{ème} degré inclusivement. Le schéma du degré de parenté est détaillé comme suit :



⁶ Article 262 du CSC.

Niveau 4

Ses cousins

Les enfants de ces
neveux et nièces

« 2) Les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles de commissaires, un salaire ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital, ⁷»

En d'autre terme, le commissaire aux comptes ne peut pas exercer d'autres fonctions autres que le commissariat aux comptes auprès d'une société, auprès de ces administrateurs ou de ses membres du directoire ou auprès de toute entreprise possédant 10% du capital de la société, ou dont la société possède au moins 10% du capital.

Toutefois, ne constitue pas un cas d'incompatibilité, la perception, par le commissaire aux comptes, d'une rémunération de l'un des fondateurs de la société ou de ces actionnaires y compris les apporteurs en nature tant qu'ils ne sont pas administrateurs ou membres du directoire.

❖ EXEMPLES1^{er} cas

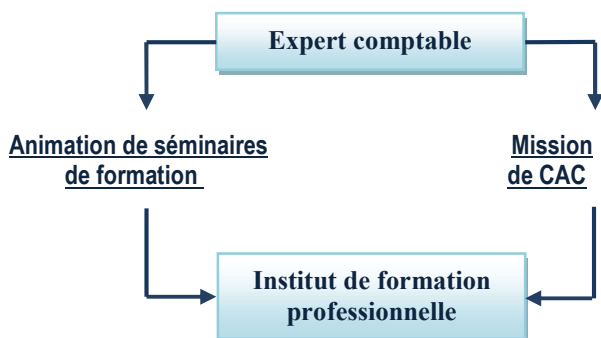
Il s'agit d'une mission confiée au commissaire aux compte par l'administrateur personne morale de la société A dans laquelle il assure la fonction de commissaire aux compte.
C'est une situation régulière à condition de vérifier les participations réciproques.

⁷ Article 262 du CSC.

2^{ème} cas

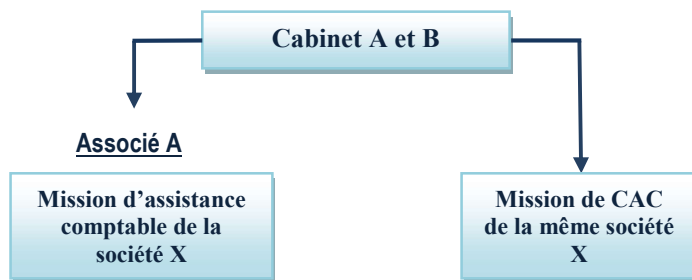
La mission de commissariat aux apports est confiée, par la société A, au commissaire aux comptes de la société B et non pas par l'administrateur commun personne physique.

Il ne s'agit pas donc d'une situation d'incompatibilité.

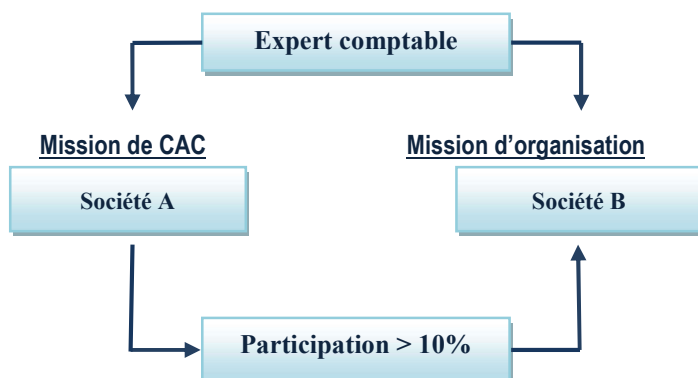
3^{ème} cas

Le commissaire aux comptes reçoit une autre rémunération autre que celle de CAC auprès de la même société.

Il s'agit donc d'une situation d'incompatibilité.

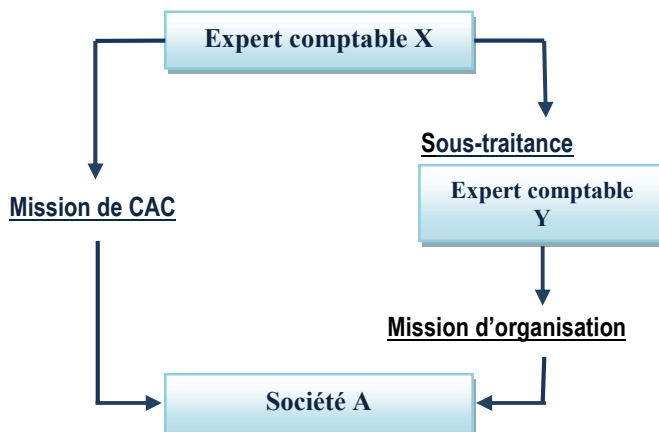
4^{ème} cas

Il s'agit d'une situation d'incompatibilité car les deux associés travaillent au nom du même cabinet et l'un d'entre eux perçoit une rémunération au titre d'une mission autre que le commissariat aux comptes. Si l'un des associés de la société d'expertise comptable se trouve dans une situation d'incompatibilité, alors toute la société serait dans une situation d'incompatibilité.

5^{ème} cas

Le commissaire aux comptes perçoit une rémunération au titre d'une mission autre que le commissariat aux comptes dans une société détenue à concurrence de plus de 10 % par une société dans laquelle il assure la fonction de CAC.

Il s'agit d'une situation d'incompatibilité

6^{ème} cas

Le commissaire aux comptes X est dans une situation d'incompatibilité car il reçoit de la part de la société A une deuxième rémunération autre que le CAC d'une façon indirecte à travers l'expert comptable Y.

7^{ème} cas

Le commissaire aux comptes de la société absorbée ne peut être nommé en tant que commissaires aux apports au niveau de la société absorbante car il va recevoir une rémunération autre que celle de la mission de CAA de la part de l'un des apporteurs. (Article 174 du CSC).

8^{ème} cas

Le commissaire aux comptes de la société A loue à l'un des administrateurs de la société un appartement. Dans ce cas la rémunération ne provient pas de fonctions exercées.

Si le loyer pratiqué est compatible aux loyers pratiqués pour un même local, le commissaire aux comptes n'est pas dans une situation d'incompatibilité.

3) « Les personnes auxquelles il est interdit d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire ou qui sont déchues du droit d'exercer ces fonctions, ⁸».

Les personnes interdites d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire en raison de dispositions spécifiques qui régissent certains métiers sont essentiellement :

- Les avocats,
- Les fonctionnaires de l'Etat,
- Les magistrats et les huissiers notaires
- Les interprètes assermentés, etc.

⁸ Article 262 du CSC.

Les personnes déchues du droit d'exercer les fonctions de membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire sont les personnes ayant subi un jugement suite à un délit ou un crime commis tels que l'émission de chèque sans provision, la banqueroute, etc.

4) « Les conjoints des personnes citées aux numéros (1) et (2) du présent alinéa.

Si l'une des causes d'incompatibilité ci-dessus indiquées survient au cours du mandat, l'intéressé doit cesser immédiatement d'exercer ses fonctions et d'en informer le conseil d'administration ou le directoire au plus tard quinze jours après la survenance de cette incompatibilité. »⁹

Toutefois, aucune sanction n'a été prévue par les textes de loi en Tunisie à l'encontre de toute personne qui continue à exercer ses fonctions bien qu'elle se trouve dans une situation d'incompatibilité, ni à l'encontre de la société et de ses organes de gestion.

SECTION 2 : LA MORALITE

Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté, droiture et impartialité. De ce fait, certaines conditions de moralité doivent être vérifiées lors de l'inscription de chaque professionnel comptable au tableau de l'OECT :

- « Jouir de tous les droits civiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher son honorabilité et notamment aucune de celles visées par la législation en vigueur relative à l'interdiction du droit de gérer et d'administrer les sociétés ;
- Présenter les garanties de moralité ».¹⁰

SECTION 3 : LA COMPETENCE

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions ainsi qu'une compétence pluridisciplinaire (comptable, fiscale et juridique). Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation d'une façon régulière.

Le commissaire aux comptes veille, également, à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie dans l'exercice de leur mission et doit s'assurer à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

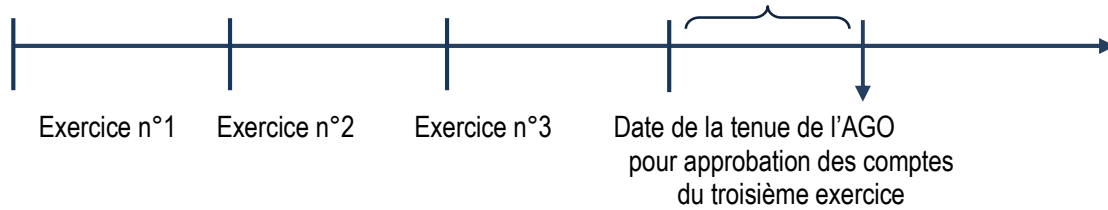
CHAPITRE II : LA CESSATION DES FONCTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 1 : L'ARRIVEE DU TERME

⁹ Article 262 du CSC.

¹⁰ Article 3 de la loi 88-108.

La mission du commissaire aux comptes prend fin à l'achèvement du mandat (de 3 ans) qui lui a été confié et plus précisément après la réunion de l'assemblée générale ordinaire ayant statué sur les comptes du 3^{ème} exercice de son mandat.



Bien qu'il n'est pas tenu d'auditer les comptes de la société pour la période allant de la clôture du dernier exercice de son mandat jusqu'à la date de tenue de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes sortant doit exercer certaines diligences jusqu'à cette date. Parmi ces diligences nous pouvons citer :

- La mise en œuvre des investigations nécessaires en cas de détection de faits délictueux et leur révélation, le cas échéant au procureur de la république ;
- L'élaboration d'un rapport spécial en cas de nécessité (augmentation de capital en numéraire avec renonciation au DPS, réduction du capital, transformation de la société...), etc.

SECTION 2 : LA DEMISSION DU CAC

Si l'une des causes d'incompatibilité énumérées au niveau de l'article 262 du CSC survient au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit démissionner de ses fonctions et informer le conseil d'administration ou le directoire au plus tard quinze jours après la survenance de cette incompatibilité.

Le commissaire aux comptes pourrait également démissionner de sa propre initiative à condition que cette démission ne cause pas préjudice à la société. Elle doit être annoncée suffisamment à l'avance pour laisser, à la société, le temps de désigner un autre commissaire aux comptes. En cas de préjudice causé à la société suite à cette démission, elle pourrait réclamer des dommages et intérêts en engageant la responsabilité civile du commissaire aux comptes.

Cette démission ne pourra pas avoir pour motif la non exécution d'une obligation légale telle que la révélation d'un fait délictueux. Dans un tel cas le commissaire aux comptes peut engager sa responsabilité pénale pour non révélation.

Cette démission peut être également due à un motif légitime tel que l'état de santé du commissaire aux comptes.

Il est à signaler que le commissaire aux comptes démissionnaire doit rester en fonction jusqu'à ce qu'il soit remplacé par la société.

La société doit procéder à la publication de la démission sur demande du commissaire aux comptes. A défaut, ce dernier pourrait procéder lui même à cette publication.

SECTION 3 : LA REVOCATION

« L'assemblée générale ne peut révoquer le ou les commissaires avant l'expiration de la durée de leur mandat, à moins qu'il ne soit établi qu'ils ont commis une faute grave dans l'exercice de leurs fonctions¹¹ ».

La révocation ne peut être effectuée à cet effet que par l'assemblée générale ordinaire et doit avoir un motif valable et légitime (faute grave). Bien que les tribunaux soient les mieux placés pour apprécier la nature et la gravité de la faute ayant donné lieu à la révocation, l'appréciation de l'existence de la faute et de sa gravité est laissée, selon les dispositions l'article 260 du CSC, à l'assemblée des actionnaires. Peuvent être, ainsi, qualifiées de fautes graves :

- La non exécution ou la mauvaise exécution de la mission ;
- Le retard dans l'exécution de la mission et dans la remise des rapports ;
- L'immixtion dans la gestion de la société ;
- L'accomplissement des travaux de commissariat aux comptes malgré la survenance d'une incompatibilité ;
- La divulgation d'informations concernant la société et portant préjudice à cette dernière, etc.

Si le commissaire aux comptes trouve que sa révocation est abusive et sans motif valable, il pourrait s'adresser au juge pour demander des dommages et intérêts et revoir la possibilité de la reprise de ses fonctions.

Il est à signaler, par ailleurs, que selon l'article 264 du CSC « le ou les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions pour juste motif par le juge des référés à la demande :

- Du ministère public,
- Du conseil d'administration,
- D'un ou plusieurs actionnaires détenant 15% au moins du capital de la société,
- Du conseil du marché financier pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.

Le commissaire aux comptes relevé de ses fonctions est remplacé soit par l'assemblée générale soit par le juge des référés ».

La révocation du commissaire aux comptes pourrait avoir lieu, selon l'article 264 du CSC, suite à une faute grave commise par ce dernier ou en cas d'incapacité d'exercice de ses fonctions dans les conditions et délais requis.

La société doit publier la décision de révocation au JORT et dans 2 quotidiens dont l'un en langue arabe. Elle doit également informer L'OECT ou, le cas échéant, la CCA de ladite décision.

Dans le cas où le conseil de l'OECT a été informé de la révocation de l'un des membres inscrits au tableau de l'OECT, il devrait saisir la chambre de discipline pour statuer sur cette révocation :

¹¹ Article 260 du CSC.

- Si la révocation est justifiée par des motifs valables, certaines mesures disciplinaires devraient être prises à l'encontre du commissaire aux comptes fautif ;
- Si la révocation est jugée abusive, L'OECT doit se montrer solidaire en intentant une action en justice à l'encontre la société et aucun confrère ne devrait accepter de remplacer le commissaire aux comptes révoqué.

SECTION 4 : LES AUTRES CAUSES DE CESSATION DES FONCTIONS

A- La récusation

Il s'agit d'une procédure permettant à un groupe d'actionnaires de refuser le commissaire aux comptes désigné par l'AGO et ce, en formulant une demande au juge.

Selon l'article 225 de la loi française du 24/07/1966 « Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital social peuvent en justice, récuser un ou plusieurs commissaires aux comptes désignés par l'assemblée générale et demander la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes qui exerceront leurs fonctions en leurs lieu et place ».

La demande de récusation doit être faite, selon cette même loi dans les trente jours qui suivent la nomination.

La récusation d'un CAC a été prévue, dans le contexte tunisien, uniquement par l'article 45 de la loi n°94-117 portant réorganisation du marché financier. Il s'agit dans ce cas de la possibilité offerte au conseil du marché financier de demander la récusation du commissaire aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne. Cette possibilité a été confirmée par la suite par les dispositions de l'article 264 du CSC. Ce qui laisse à penser que l'article 264 du CSC traite de la récusation.

La récusation n'est pas assimilée à une annulation de la nomination et le commissaire aux comptes récusé est tenu d'accomplir toutes les diligences nécessaires jusqu'à la date de signification de sa récusation.

B- La survenance d'un empêchement

L'empêchement peut être provisoire ou définitif. Il s'agit de l'impossibilité d'exercer les fonctions de commissaires aux comptes dans les conditions et délais requis. Il peut résulter d'une situation d'incapacité ou d'incompatibilité, d'une maladie, d'une surcharge d'activité, etc.

a- Empêchement provisoire ne lésant pas la société

Cette situation n'a pas d'effet sur la mission du commissaire aux comptes.

b- Empêchement provisoire lésant la société

Dans ce cas la société pourrait révoquer le commissaire aux comptes en exercice en se référant à l'article 260 ou à l'article 264 du CSC.

c- Empêchement définitif

En cas d'empêchement définitif, deux scénarios sont envisageables :

- Démission du commissaire aux comptes et nomination d'un nouveau commissaire aux comptes par une AGO réunie extraordinairement pour le reste du mandat du démissionnaire. Selon l'article 268 du CSC « Le ou les commissaires aux comptes qui se trouvent dans l'impossibilité d'exécuter leurs missions doivent en avertir la société, et lui restituer, dans le mois qui suit la date de l'empêchement, les documents en leur possession accompagnés d'un rapport motivé. Ils doivent également en aviser le conseil de l'ordre des experts comptables de Tunisie dans les mêmes délais ».
- Le commissaire aux comptes n'a pas démissionné : S'agissant d'un empêchement légal assimilé à une faute grave, le commissaire aux comptes pourrait être révoqué par l'AGO de la société conformément aux dispositions de l'article 260 du CSC. Sinon il serait possible de le révoquer par le juge des référés conformément aux dispositions de l'article 264 du CSC.

C- *La dissolution et la liquidation de la société*

« La dissolution de la société ne met pas fin aux fonctions des commissaires aux comptes. En cas de nécessité, l'assemblée générale renouvelle leur mandat pour toute la période de liquidation¹²».

La décision de dissolution met fin aux mandats d'administrateurs de la société ou de membres du directoire et du conseil de surveillance. La gestion de l'entreprise est confiée à un liquidateur désigné à cet effet. Ce dernier est appelé à arrêter les états financiers de la société qui seront audités par le commissaire aux comptes (suivant la réglementation spécifique relative aux opérations de liquidation) avant de les soumettre à l'AGO appelée à statuer sur les états financiers établis par le liquidateur.

Si le mandat du commissaire aux comptes est arrivé à terme pendant la période de liquidation, le liquidateur est appelé à convoquer une AGO pour nommer un commissaire aux compte (renouvellement du mandat pour l'ancien ou nomination d'un nouveau CAC). Il est à noter que l'achèvement des opérations de liquidation pourrait mettre fin au mandat du CAC.

Par ailleurs, et dans le cadre d'un recours à un règlement amiable (rééchelonnement de la dette suite à un accord entre le débiteur et ses créanciers avant toute cessation des paiements) ou à un règlement judiciaire (plan de redressement visant le maintien de l'activité des sociétés en état de cessation de paiement décidé par le juge), le commissaire aux comptes conserve ses fonctions étant donné que le règlement amiable ou judiciaire n'entraîne même pas la dissolution de la société.

Par contre, dans le cas d'une opération de fusion entraînant la création d'une nouvelle entité, les mandats des commissaires aux comptes des sociétés disparues arrivera à fin. Il en est de même pour le mandat du CAC de la société absorbée dans le cas d'une fusion- absorption.

SECTION 5 : PUBLICITE DE LA CESSATION DE FONCTIONS

¹² Article 260 du CSC.

Les représentants légaux de la société doivent procéder, lors de la cessation des fonctions d'un commissaire aux comptes aux mêmes formalités de publicité exigées lors de sa nomination.

En cas de défaut de publicité par la société, le commissaire est tenu d'inviter par écrit les dirigeants à procéder aux formalités de publicité nécessaire et de procéder lui même à la publication de la cessation de ses fonctions en l'absence de réaction de la part de la société.

DEUXIEME PARTIE

EXECUTION DE LA MISSION DU COMMISSAIRE

AUX COMPTES

Chapitre 1 : Conditions générales du déroulement des missions du commissaire aux comptes

Chapitre 2 : Droits du commissaire aux comptes

Chapitre 3 : Mission permanente du commissaire aux comptes

Chapitre 4 : Missions spéciales du commissaire aux comptes

CHAPITRE I : CONDITIONS GENERALES DU DEROULEMENT DES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 1 : LE RESPECT DU SECRET PROFESSIONNEL

« ...les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions¹³ ».

« Sous réserve de toutes dispositions législatives contraires, les personnes physiques et morales inscrites au tableau de l'ordre et leurs salariés sont tenus au secret professionnel. Ils sont astreints aux mêmes obligations pour les affaires dont ils ont à connaître à l'occasion de l'exercice de leurs missions¹⁴ ». L'article 9 de la loi 2002-16 portant organisation de la profession des comptables a reproduit les mêmes obligations pour les comptables inscrits au tableau de la CCT.

Toutefois, l'obligation au secret professionnel ne concerne pas les cas suivants :

- La révélation des faits délictueux au procureur de la république (Art 271 du CSC),
- La communication à l'assemblée générale des actionnaires des irrégularités et inexactitudes relevées lors de l'accomplissement de la mission de commissariat aux comptes (Art 270 du CSC) ou des informations au titre des conventions réglementées (Art 200 du CSC) ainsi que la réponse aux différentes questions posées par les actionnaires lors de l'AGO ;
- Les informations à divulguer en cas de mise en œuvre de la procédure d'alerte ;
- Les informations à communiquer au conseil du marché financier pour les sociétés faisant appel public à l'épargne (Art 36 paragraphe 3 de la loi 94-117) ;
- Investigations effectuées par les juridictions pénales et leurs auxiliaires (Procureur de la république, officiers de police judiciaire, juge d'instruction, ...) en ce qui concerne les faits délictueux que le commissaire aux comptes a révélé, etc.

Il est à noter que l'obligation au secret professionnel s'applique, également, aux collaborateurs du commissaire aux comptes et aux experts auxquels ils pourraient faire appel pour l'exercice de sa mission.

Le commissaire aux comptes n'est pas soumis uniquement au secret professionnel vis-à-vis des tiers et vis-à-vis des agents de l'administration (administration fiscale, CNSS, agents des douanes pour tout renseignement oral,...), mais également à l'égard des actionnaires et administrateurs pris individuellement étant donné que le commissaire aux comptes n'a de rapport qu'avec le conseil d'administration et l'assemblée générale en tant qu'organes collégiaux. Il n'a pas, donc, à répondre à un actionnaire ou à un administrateur isolé qui l'interrogerait directement en dehors de l'assemblée générale ou du conseil d'administration. Dans le cas où le commissaire aux comptes assiste à l'assemblée, il ne doit pas communiquer des renseignements ne servant pas à améliorer la compréhension de ses rapports et des états financiers de la société. Il doit céder la parole au président de l'assemblée ou obtenir son autorisation à chaque fois où la réponse à une question posée par les actionnaires pourrait le conduire à fournir des informations sur le secret des affaires de son client.

¹³ Article 270 du CSC.

¹⁴ Article 8 de la loi 88-108.

Toutefois, si le président répond de manière incorrecte, le commissaire aux comptes doit agir en conséquence pour éviter d'être suivi pour délit de confirmation d'informations mensongères conformément aux dispositions de l'article 271 du CSC.

Il est à signaler, cependant, que certaines révélations, sont pratiquées couramment par les experts comptables en vertu de la théorie du secret partagé bien qu'elles ne sont pas expressément autorisées par la loi. C'est le cas, notamment, des révélations entre :

- Les co-commissaires aux comptes d'une même société,
- Les commissaires aux comptes successifs de la société,
- Les commissaires aux comptes du même groupe (entre ceux de la société mère et ceux des sociétés filiales).

« Les dispositions de la loi pénale relative à la révélation du secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes¹⁵». Il s'agit essentiellement de l'article 254 code pénal qui prévoit un emprisonnement de 6 mois et une amende de 120 dinars à l'encontre des personnes qui auront, hors les cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter dénonciateurs, révélé le secret professionnel.

SECTION 2 : LA NON IMMIXTION DANS LA GESTION

« A l'exclusion de toute immixtion dans la gestion de la société, le ou les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns¹⁶».

Contrairement aux organes de gestion de la société, le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion. Ainsi, et afin de garder son indépendance, il ne doit pas accomplir des actes de gestion que ce soit d'une façon directe ou indirecte ou exprimer des jugements ou critiques sur la méthode de gestion de la société et sur le traitement des opérations particulières.

Cette interdiction permet d'éviter toute confusion entre les fonctions, et donc les responsabilités, des dirigeants et celles du commissaire aux comptes.

Sont considérés comme des cas d'immixtion dans la gestion de la société auditée :

- La participation à la gestion de la société ;
- La conclusion de contrats au nom de la société ;
- L'arrêté de la politique financière et commerciale et le choix des méthodes de gestion ;
- Le contrôle de l'opportunité de la gestion qui revient au conseil.

La mission du commissaire aux comptes doit se limiter obligatoirement à l'appréciation de la légalité et de régularité des opérations effectuées (Par exemple la bonne application de la procédure d'appel d'offres ou de consultations pour le choix d'un prestataire).

¹⁵ Article 271 alinéa 2 du CSC.

¹⁶ Article 266 alinéa 3 du CSC.

Toutefois, le principe de non-immixtion dans la gestion peut permettre certaines dérogations, notamment lorsque le commissaire aux comptes doit apprécier le caractère sincère de certaines opérations ou le caractère délictueux de certains faits, ou encore les éléments susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entreprise. (C'est la limite de l'immixtion dans la gestion). Il s'agit notamment de :

- La formulation de ses recommandations pour améliorer le système de contrôle interne de la société suite aux irrégularités relevées lors de l'exercice de sa mission ;
- L'obligation d'alerter sur les difficultés de l'entreprise menaçant de faillite ainsi que sur les actes de gestion qui sont de nature à menacer l'activité de l'entreprise ou à compromettre la continuité de son exploitation ;
- L'appréciation et le contrôle des conventions conclues entre la société et ses dirigeants afin de s'assurer qu'il s'agisse d'opérations courantes ou conclues à des conditions normales et ce, par la recherche d'informations fiables et fondamentales pour la formulation de son rapport spécial.

Le commissaire peut, cependant, apporter ses conseils aux dirigeants de la société et participer éventuellement à la mise en place des améliorations nécessaires à son organisation tout en respectant les trois conditions suivantes :

- Les avis et les conseils doivent être donnés dans le cadre de sa mission de commissariat aux comptes et en relation directe avec cette mission et ce, dans l'objectif d'aboutir à des états financiers sincères et réguliers,
- Le commissaire aux comptes doit donner des avis et conseils de manière occasionnelle sans, toutefois, devenir un conseiller permanent de l'entreprise.
- Le commissaire aux comptes ne doit pas recevoir des honoraires distincts au titre de ces avis et conseils donnés à la société.

SECTION 3 : LA DILIGENCE

« 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 ¹⁷ ».

« Le ou les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires, ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

Le commissaire aux comptes certifie la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises. Il vérifie périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne.

¹⁷ Article 258 du CSC.

A l'exclusion de toute immixtion dans la gestion de la société, le ou les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns.

Ils peuvent se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur fonction et notamment les contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux et les bordereaux bancaires.

Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des lois en vigueur.

Les commissaires aux comptes peuvent également, le cas échéant, par ordonnance du juge compétent, recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leurs missions auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte ¹⁸».

Le commissaire aux comptes doit accomplir les diligences nécessaires dans les différentes phases de la mission :

- Lors de l'acceptation de la mission : Collecter des informations suffisantes sur l'historique du client et la nature de son activité,
- Lors de la planification de la mission : Compréhension de l'activité, compréhension des systèmes comptables et de contrôle interne, mise en œuvre des procédures analytiques préliminaires et fixation du seuil de signification préliminaire,
- Lors de la mise en œuvre de la stratégie d'audit et la collecte d'éléments probants : Mise en œuvre des tests de procédures et des contrôles substantifs ou tests de validation,
- Lors de l'achèvement de la mission : revue des événements postérieurs à la date de clôture, obtention de la lettre d'affirmation, revue finale des papiers de travail et rédaction des rapports.

L'auditeur contractuel est appelé, également, à mettre en œuvre les mêmes diligences sus-indiquées.

Il est à préciser que le commissaire aux comptes a une obligation de moyens et non pas de résultat. Il doit conduire convenablement sa mission en effectuant toutes les diligences nécessaires et ce, sans limitation de temps. Ainsi, il se peut que le commissaire aux comptes n'arrive pas, suite aux diligences accomplies, à détecter certaines erreurs jugées parfois significatives.

Il est à signaler que le commissaire aux comptes est tenu, en se référant à l'article 259 du CSC, de tenir un registre de ses diligences professionnelles conformément aux dispositions de la loi 88-108. Selon l'article 20 de cette loi « Le commissaire aux comptes tient un registre de ses diligences professionnelles. Il porte sur ce registre, pour chacune des sociétés dont il assure le contrôle, les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui. Il mentionne leur date, leur durée et, s'il a été assisté de collaborateurs, l'identité de ses collaborateurs avec les mêmes indications pour leurs travaux que pour les siens propres.

¹⁸ Article 266 du CSC.

Le registre constitué en application du présent article doit être conservé pendant 10 ans même après la cessation de fonctions ».

Ce registre resterait à la disposition de la commission de contrôle et de la chambre de discipline comme preuve de l'accomplissement des diligences professionnelles par le commissaire aux comptes.

SECTION 4 : CAS DE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

L'article 13 ter du CSC précise qu'en cas de nomination de deux ou plusieurs co-commissaires aux comptes, ces derniers « ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens quels qu'ils soient qui sont de nature à limiter leur indépendance et sont tenus de fixer les conditions et les modalités d'élaboration de leurs rapports en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire.

Une norme professionnelle fixera les règles et les diligences relatives au co-commissariat aux comptes des sociétés ».

Il est à signaler, à cet effet, que la loi a renvoyé à une norme professionnelle qui régit les missions de co-commissariat aux comptes.

Le conseil de l'OECT a approuvé, lors de sa réunion du 6 septembre 2006, la norme professionnelle relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

Cette norme applicable aux missions de co-commissariat aux comptes obligatoires (prévues par l'article 13 ter du CSC) a pour objet de « définir les principes fondamentaux de l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et aux normes professionnelles en vigueur et adoptées par l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie et d'en définir les modalités d'application ¹⁹».

Déontologie et comportement professionnel

Afin de préserver l'indépendance des co-commissaires aux comptes, aussi bien à l'égard de l'entité concernée et des entités consolidables, qu'entre eux, les co-commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens directs ou indirects de nature à affecter leur indépendance.

Les co-commissaires aux comptes sont tenus au respect des règles générales des Codes d'Ethique et des Devoirs Professionnels en vertu desquelles ils entretiennent entre eux des rapports de courtoisie et de confraternité ; ils doivent se garder de tous actes ou paroles susceptibles de nuire à la situation ou à l'honorabilité de leurs confrères.

Acceptation et maintien de la mission

Les règles générales d'acceptation et de maintien des missions, édictées par le code des devoirs professionnels et les normes professionnelles en vigueur, doivent être mises en œuvre par chacun des

¹⁹ Norme de l'OECT relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes §1.

co-commissaires en tenant compte du contexte particulier lié à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

La prise en compte de ce contexte implique notamment d'obtenir communication des noms des co-commissaires, et de toute information utile à l'appréciation de leur indépendance, notamment par rapport aux autres co-commissaires et à l'inexistence, entre eux, de liens d'association de salariat, de partenariat, de réseau ou tout autre lien de nature à affecter leur indépendance.

Chacun des co-commissaires aux comptes vérifie périodiquement que son indépendance demeure préservée et qu'il ne s'est pas produit de situations de nature à pouvoir remettre en cause son maintien en tant que co-commissaire aux comptes de l'entité.

Les événements qui pourraient conduire l'un des co-commissaires aux comptes à ne pas maintenir sa mission doivent d'être portés à la connaissance des autres co-commissaires de l'entité, de manière à ce que ceux-ci puissent également en apprécier les conséquences au regard de leur propre situation.

Chacun des co-commissaires aux comptes signe avec l'entité concernée une lettre de mission.

Principes gouvernant l'exercice du co-commissariat aux comptes

Les co-commissaires aux comptes définissent et formalisent, de manière séparée, leurs approches d'audit ainsi que le programme de travail nécessaire à sa mise en œuvre.

Ils obtiennent chacun en ce qui le concerne une lettre d'affirmation conformément à la réglementation et aux normes professionnelles en vigueur.

Cependant, les co-commissaires aux comptes doivent se concerter et échanger les appréciations notamment en matière :

- d'analyse des principales zones de risques ;
- d'analyse de l'effet des événements non liés à l'exploitation courante, mais pouvant avoir une incidence significative sur les comptes ;
- et de la détermination du seuil de signification pour les besoins de l'audit.

Actions devant être effectuées en commun par les co- commissaires aux comptes

Les co-commissaires aux comptes doivent coordonner leurs actions pour l'accomplissement en commun des tâches suivantes :

- L'appréciation de l'indépendance et acceptation de la mission ;
- La tenue des réunions de planification, de suivi et de clôture de la mission avec la direction générale de la société et la communication, le cas échéant, avec le comité d'audit sur les conditions de réalisation de la mission ; Ces réunions de planification des interventions doivent être consignées par écrit et définir :

- Les dates et périodes de réalisation des travaux communs de compréhension de l'organisation financière et comptable de l'entité et de ses systèmes de contrôle interne ;
 - Les modalités pratiques d'identification des travaux spécifiques et/ou supplémentaires que les co-commissaires aux comptes pourraient en convenir avec l'entité contrôlée ainsi que leur planification et exécution par chacun des co-commissaires aux comptes ;
 - Les dates et périodes d'intervention de chacun des co-commissaires aux comptes pour la réalisation des travaux de l'audit y compris les tests sur les contrôles et les règles de communication pour le solutionnement des problèmes qui pourraient découler des situations pratiques pouvant affecter le respect des délais réglementaires d'arrêté et de publication des comptes ;
 - Les dates des réunions de synthèse et de clôture de la mission
 - Les dates de remise des rapports des co-commissaires aux comptes ;
 - Les modalités d'échange des conclusions et de préparation des rapports,
 - Les procédures de concertation et avis sur les problématiques comptables que l'entité contrôlée demanderait, aux co-commissaires aux comptes dans le cadre de son processus d'arrêté des comptes,
- La collecte des informations et documents nécessaires à la compréhension de l'organisation et des procédures comptables et financières de la société. Cette collecte doit être organisée et coordonnée dans le cadre d'un planning commun des entretiens à mener et d'une demande commune de la documentation support de cette compréhension de manière à éviter toute nuisance à l'entité contrôlée telles qu'interventions multiples sur les mêmes sujets, auprès des mêmes interlocuteurs, qui pourraient être interprétées comme un manque de coordination et de professionnalisme des co-commissaires.
- La tenue des réunions de synthèse et de clôture de la mission avec la direction générale et/ou le comité d'audit de l'entité contrôlée. Les réunions avec les structures de l'entité contrôlée devraient être précédées par un échange des conclusions entre les co-commissaires aux comptes dans l'objectif d'identifier tous les points significatifs qui devraient être portés à la connaissance de l'entité contrôlée par chacun des co-commissaires.
- L'établissement des rapports requis par les textes en vigueur régissant le commissariat aux comptes;

Chacun des co-commissaires aux comptes documente ces activités dans son dossier selon ses propres règles et procédures internes de travail.

Actions pouvant être effectuées en commun par les co-commissaires aux comptes

Les co-commissaires aux comptes peuvent coordonner leurs actions pour la réalisation en commun des tâches suivantes :

- Assistance aux inventaires physiques : si une assistance à l'inventaire physique est programmée par chacun des co-commissaires aux comptes pour couvrir un nombre X de localisations et un nombre Y de localisations pour l'autre, il convient d'identifier ensemble les localisations à couvrir par chacun de façon à ce qu'au total, un nombre de localisations égal à X+Y soient couverts par une assistance à l'inventaire physique. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour ses tests et des conclusions globales qu'il en tire.

- Etendue et exécution des tests des contrôles internes comptables : si dans le cadre de la compréhension des contrôles internes et de réalisation de tests sur les contrôles, des zones géographiques devraient être couvertes (directions régionales, agences, succursales, points de vente,...), l'identification des zones géographiques à couvrir doivent être identifiées d'un commun accord pour éviter, dans la mesure du possible, l'intervention des deux commissaires aux comptes sur la même zone géographique. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour ses tests et des conclusions globales qu'il en tire.

- Procédures de confirmation des soldes : L'identification des éléments d'actif et de passif devant faire l'objet d'une procédure de confirmation externe (circularisation) doit être faite à la base séparément par les co-commissaires aux comptes, en fonction de la démarche d'audit arrêtée par chacun. Les listes doivent être, toutefois, combinées préalablement à leurs transmissions à la société en vue de leur traitement. Les co-commissaires aux comptes conviennent ensemble du cabinet auprès duquel les lettres de confirmation doivent être retournées. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour cette procédure d'audit et des conclusions globales qu'il en tire.

Les actions réalisées en commun par les co-commissaires aux comptes doivent faire l'objet d'un accord préalable en matière de répartition de la charge de travail, de l'affectation des ressources nécessaires à leur exécution en préservant le principe de la contribution effective et équilibrée des co-commissaires aux comptes ;

Les co-commissaires aux comptes établissent en commun les rapports, qu'il leur appartient d'émettre, quand bien même leurs opinions, ou conclusions, seraient différentes, en les attribuant à chacun des co-commissaires aux comptes.

Les autres rapports et communications non requises aux co-commissaires aux comptes en cette qualité, tels que lettre de direction ou autres, sont émis séparément par chacun des co-commissaires aux comptes.

Les co-commissaires aux comptes procèdent de manière séparée à l'accomplissement des autres obligations légales qui s'inscrivent dans le cadre de la mission, et notamment celles consécutives à des faits survenant dans l'entité, telles que, par exemple :

- la mise en œuvre de la procédure d'alerte,

- la révélation de faits délictueux au procureur de la République,
- ou encore, l'information des autorités de contrôle de certaines entités.

Les rapports et communications à l'entité contrôlée et aux autorités concernées au titre de ces obligations sont établis en commun.

En cas de désaccord des co-commissaires aux comptes sur l'émission des dits rapports ou communications communes mêmes avec des appréciations différentes, il en est fait état, chacun en ce qui le concerne auprès des destinataires de ces rapports et communications, dans le cadre de la démarche ou de la procédure qu'il aurait mise en œuvre ²⁰».

L'article 269 du CSC a également précisé qu'en cas de pluralité de commissaires aux comptes et de divergence entre leurs avis, ils doivent rédiger un rapport commun qui indique l'opinion de chacun d'eux.

La norme N°5 de l'OECT relative au dossier annuel du commissaire aux comptes précise qu'en cas de pluralité de commissaires aux comptes (cas de co-commissariat aux comptes) le dossier de chacun des co-commissaires aux comptes doit contenir tous les papiers nécessaires.

« En cas de partage du travail entre les commissaires, les photocopies des papiers de travail du confrère peuvent servir à asseoir l'opinion du commissaire aux comptes. La responsabilité de chacun d'entre eux demeure entière quant à la bonne exécution de toutes les diligences ²¹».

CHAPITRE II : LES DROITS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

SECTION 1 : LE DROIT A LA COOPERATION DU CLIENT

Le commissaire aux comptes a droit à la coopération du client. Ainsi, l'entreprise doit lui faciliter son travail en lui communiquant tous les documents nécessaires à l'accomplissement de sa mission ainsi que toutes les informations, renseignements, justifications et éclaircissements jugés nécessaires. Elle doit lui fournir, également, tous les moyens nécessaires pour l'accomplissement de ses diligences (bureau, accès au personnel de la société, etc.).

La société ne doit en aucun cas empêcher le déroulement normal de la mission du commissaire aux comptes. Ainsi, suite à tout fait émanant de la société, et qui est de nature à entraver sa mission, le commissaire aux comptes doit, en se référant à l'article 18 de la loi 88-108, saisir l'OECT. Cette affaire serait instruite, par la suite, par la commission de contrôle et transmise, selon le cas, au ministre des finances ou au procureur de la république.

Il est à signaler que, selon l'article 13 sexis du CSC, « Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de cinq milles dinars ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société

²⁰ Norme de l'OECT relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

²¹ Norme N°5 de l'OECT relative au dossier annuel du commissaire aux comptes ; § 14.

commerciale ou d'un groupement d'intérêt économique qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires l'exercice de leurs missions. »

SECTION 2 : LES DROITS D'INVESTIGATION :

Le commissaire aux comptes peut exercer le droit d'investigation aussi bien auprès de la société qu'auprès des tiers et ce, pour obtenir les informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

Il est à signaler que « Pour l'accomplissement de leurs missions, les commissaires aux comptes peuvent sous leur responsabilité, se faire assister ou se faire représenter par un ou plusieurs collaborateurs de leurs choix titulaires d'une maîtrise qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes ²²».

A- Les investigations auprès de la société

« Le ou les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires, ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

A l'exclusion de toute immixtion dans la gestion de la société, le ou les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns. Ils peuvent se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur fonction et notamment les contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux et les bordereaux bancaires ²³».

Vu le caractère permanent de la mission du commissaire aux compte, ce dernier peut obtenir tout document de la société à toute période de l'année y compris les documents produits postérieurement à la période de clôture des comptes.

Il est à noter que le législateur tunisien n'a pas prévu, contrairement à son homologue français, l'obligation de la convocation du commissaire aux comptes aux réunions des organes sociaux (Conseils d'administration, Assemblées...).

B- Les investigations auprès des tiers

L'article 266 du CSC précise que les commissaires aux comptes peuvent, également, se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur fonction (notamment les contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux et les bordereaux bancaires) auprès des sociétés mères ou filiales (sociétés qui possèdent directement ou indirectement plus de 50% du capital de la société auditée ou dont celle ci détient plus de 50% du capital²⁴).

²² Article 267 du CSC.

²³ Article 267 du CSC.

²⁴ Article 461 du CSC.

Par ailleurs, en cas d'établissement d'états financiers consolidés par la société mère et « abstraction faite de la possibilité d'effectuer toutes les investigations auprès de l'ensemble des sociétés membres du groupe, qu'il juge nécessaire, le commissaire aux comptes ne certifie les états financiers consolidés qu'après avoir consulté les rapports des commissaires aux comptes des sociétés appartenant au groupe lorsque celles-ci sont soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes²⁵ ».

Selon l'article 266 du CSC « Les commissaires aux comptes peuvent également, le cas échéant, par ordonnance du juge compétent, recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leurs missions auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte ». Il s'agit notamment de l'obtention des informations nécessaires auprès des banquiers, des assureurs, des commissionnaires, des clients, des fournisseurs, etc.

SECTION 3 : LE DROIT DE PERCEPTION DES HONORAIRES

Les honoraires relatifs à la mission de commissariat aux comptes sont fixés par un barème homologué par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003 portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie tel que modifié par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24 septembre 2003, par l'arrêté des ministres des finances et du commerce et de l'artisanat du 4 juillet 2006, par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 12 mai 2012 et par l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce du 1^{er} mars 2016.

L'application de ce barème est obligatoire pour les missions de commissariat aux comptes et de révision légale auprès des sociétés résidentes ainsi qu'aux missions d'audit contractuel et ce, en se basant sur les critères suivants :

- Total brut du bilan et engagements du bilan : total brut sans déduction des amortissements et des provisions auquel s'ajoute un pourcentage de 20% des engagements hors bilan tels que arrêtés conformément au système comptable des entreprises ,
- Total des produits : total des produits déduction faite des variations des stocks et augmenté de la TVA collectée,
- Effectif total : moyenne entre l'effectif au début et à la fin de l'exercice, personnel occasionnel en « année-homme » compris.

Les honoraires qui en découlent s'entendent en hors taxes. Toute augmentation non justifiée ou réduction au niveau de ces honoraires réglementaires engage la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes.

Toutefois, des honoraires supplémentaires peuvent être convenus dans certains cas. Il s'agit notamment de :

²⁵ Article 471 du CSC.

- L'accomplissement de missions spécifiques nécessitant la mise en œuvre, d'une manière continue, de diligences supplémentaires par rapport aux diligences normales d'audit généralement admises et entrant dans le cadre des missions législativement et réglementairement dévolues aux auditeurs des comptes. Ces honoraires supplémentaires sont fixés d'un commun accord entre l'auditeur et son client préalablement à l'acceptation de la mission d'audit ou préalablement à l'exécution de la mission spécifique si celle-ci apparaît au cours du mandat. Nous pouvons citer à titre d'exemples les obligations particulières mises à la charge de l'auditeur par la réglementation spécifique au secteur financier et au secteur des assurances (Rapport destiné à la BCT, rapport destinée au ministre des finances...) ainsi que les obligations mises à la charge de l'auditeur dans le cas de sociétés cotées en bourse (Avis sur les états financiers intermédiaires, avis sur les états financiers prévisionnels, audit du prospectus d'émission d'emprunts obligataires ou d'augmentation de capital...). Toutefois, ne sont pas assimilées à des diligences spécifiques la révélation des faits délictueux, l'engagement de la procédure d'alerte, L'examen des conventions réglementées et du rapport du conseil d'administration de la société contrôlée.
- L'accomplissement de missions exceptionnelles, d'une manière occasionnelle, législativement ou réglementairement dévolues aux auditeurs des comptes qui peuvent survenir au cours de l'exécution du mandat. Les honoraires supplémentaires sont fixés d'un commun accord entre l'auditeur et son client préalablement à l'acceptation de la mission d'audit. Il s'agit, notamment, des rapports spéciaux du commissaire aux comptes relatifs à l'augmentation du capital avec renonciation au DPS, des obligations mises à la charges des commissaires aux comptes après le déclenchement de la procédure d'alerte dans les entreprises en difficulté (convoquer l'assemblée générale des actionnaires, établir un rapport à la commission de suivi des entreprises économiques...).
- L'accomplissement de travaux nécessitant un volume supplémentaire d'intervention (par rapport au volume normal d'intervention lié à l'accomplissement des diligences normales) dans le cadre de la mission d'audit principale compte tenu des spécificités de l'entreprise. Il peut s'agir de volume nécessité par une spécificité connue par l'entreprise avant l'entrée en fonction de l'auditeur (rapport en deuxième langue, problèmes spécifiques aux secteurs spécialisés...) ou de volume nécessité par des éléments survenant ou découverts par l'auditeur après son entrée en fonction (découverte de fraudes, erreurs significatives ou faits délictueux nécessitant des investigations plus étendues, reprise des travaux de vérification par l'auditeur à la suite des corrections apportées aux comptes après émission du rapport définitif...). Toutefois, les conditions suivantes doivent être respectées :
 - Lesdits travaux doivent être compatibles avec la mission principale d'audit des comptes ;
 - Les spécificités doivent être conformes aux normes édictées par l'OECT et approuvés par le ministre chargé des finances ;

- Les éléments relatifs aux travaux supplémentaires doivent être précisés d'un commun accord entre les dirigeants de la société et l'auditeur qui fixe toutes les diligences professionnelles à accomplir ;
- L'acceptation par la société de ces travaux et des honoraires s'y rattachant préalablement au commencement des travaux ;
- Information de la commission de contrôle de l'OECT de l'accord conclu avec la société préalablement au commencement des travaux.

Dans le cas d'une mission de co-commissariat aux comptes, les honoraires découlant de l'application du barème seront augmentés de **80%** et partagés comme il était entendu.

« Les modalités de paiement des honoraires découlant de l'application du barème sont convenues d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et son client. En cas de désaccord, les honoraires doivent être réglés comme suit :

- 20% au commencement des travaux,
- 30% à la fin des travaux préliminaires,
- 30% à l'achèvement des travaux,
- 20% un mois au plus tard après la remise des rapports ».

CHAPITRE III : MISSION PERMANENTE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La mission permanente du commissaire aux comptes ne signifie en aucun cas sa présence physique au sein de la société d'une façon permanente, ni la répartition de son intervention sur toute l'année. Il s'agit en fait d'une permanence structurelle et non pas d'une permanence fonctionnelle : Le commissaire aux comptes veillera à assurer la mission tout au long du mandat, à effectuer les investigations nécessaires d'une façon continue et à garder de façon permanente le contact avec la société sans être appelé à suivre quotidiennement et d'une façon exhaustive ses comptes comptables et sa situation financière.

Au cours de sa mission permanente, le commissaire doit assurer les trois volets suivants :

- L'audit des états financiers en vue de la certification
- La vérification des informations portant sur les comptes de la société contenues dans le rapport de gestion destiné à l'AGO ;
- Le contrôle des conventions réglementées.

En plus de ces trois volets, le commissaire doit respecter, également, les 3 obligations suivantes :

- La procédure d'alerte ;
- La révélation des faits délictueux au procureur de la république ;
- La vérification de la tenue des comptes de valeurs mobilières.

SECTION 1 : AUDIT DES ETATS FINANCIERS EN VUE DE LA CERTIFICATION

Le commissaire aux comptes doit effectuer, d'une manière permanente, un ensemble de vérifications et d'investigations en se référant, éventuellement, aux standards et aux normes de travail.

A- Le contrôle des comptes

« Le ou les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires... ²⁶ ». Selon cet article, le commissaire aux comptes doit examiner la validité des documents et des comptes et effectuer les contrôles physiques nécessaires. Il s'agit, notamment, des :

- Livres : tous les documents nécessaires à la tenue de la comptabilité (Balance, GL, justificatifs de comptes...) : la vérification de ces livres est effectuée en se basant sur les pièces justificatives fournies par la société.
- Caisse : le contrôle de la caisse est d'une importance accrue afin de s'assurer de l'absence de tout type de détournement.

²⁶ Article 266 du CSC alinéa 1.

- Portefeuille et valeurs de la société : il s'agit des valeurs actives et passives de la société (immobilisations, stocks, titres de placement et de participation, effets à recevoir et chèques, emprunts, dettes...) ;
- Inventaires : le commissaire aux comptes est appelé à assister aux inventaires physiques effectués par la société (Immobilisations, stocks, valeurs...).

B- La vérification de l'efficacité du système de contrôle interne

Le commissaire aux comptes vérifie, Selon l'article 266 du CSC, d'une façon périodique, l'efficacité du système de contrôle interne : évaluation détaillée du contrôle interne et mise en œuvre des tests de procédures permettant de s'assurer du bon fonctionnement de celui-ci.

Il procédera, en premier lieu, à une revue critique des procédures administratives, financières, comptables et informatiques usitées au sein de la société contrôlée. Il est à noter qu'un système de contrôle interne efficace dépend de la répartition convenable des responsabilités entre les personnes clefs, de la séparation appropriée des tâches et de la conception appropriée des procédures d'autorisation et d'enregistrement permettant, ainsi, un contrôle efficace des actifs de la société et des transactions conclues.

Les travaux effectués touchent généralement les aspects suivants :

- Organisation générale de la société,
- Achats- Fournisseurs,
- Ventes- Clients,
- Gestion de stocks,
- Gestion des immobilisations
- Gestion de la trésorerie,
- Gestion du personnel,
- Gestion des moyens généraux,
- Procédures informatiques, etc.

Le commissaire aux comptes doit mettre en place, dans un second lieu, les tests de procédures nécessaires afin de réunir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des opérations de contrôle au sein de l'entité. (Ces contrôles sont bien appliqués par les personnes dûment habilitées).

Il procédera, par la suite, à la discussion des faiblesses de contrôle interne relevées avec les personnes concernées et, éventuellement, avec les dirigeants de la société afin de prendre leurs avis et de s'assurer de l'existence de contrôles compensatoires.

Dans un dernier lieu, le commissaire aux comptes arrêtera son évaluation définitive des procédures afin de tirer les conclusions sur l'efficacité du système de contrôle interne, de mesurer l'impact des faiblesses de contrôle interne sur la régularité et la sincérité des comptes, de vérifier la possibilité de s'appuyer sur l'efficacité du contrôle interne et de réduire, par la suite, l'étendue des contrôles substantifs.

C- La certification des états financiers

« Le commissaire aux comptes certifie la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises ²⁷». (Il s'agit du référentiel comptable en vigueur).

Le terme régularité signifie que ces comptes sont établis conformément aux principes et règles comptables définis par les textes réglementaires.

Le terme sincérité reflète l'application de bonne foi de ces règles et principes comptables.

Le commissaire aux comptes doit avoir, sur la base des éléments probants recueillis, une assurance raisonnable (et non pas la certitude), que les états financiers sont sincères et réguliers.

Le rapport du commissaire aux comptes constitue l'aboutissement de la mission d'audit accomplie au sein de la société. L'opinion d'audit exprimée représente l'objectif recherché à travers cette mission.

Selon l'ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers », les objectifs de l'auditeur sont les suivants :

- Arrêter une opinion sur les états financiers, basée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ;
- Exprimer cette opinion dans un rapport d'audit qui décrit également le fondement de celle-ci.

Il est à noter que cette norme a été révisée par l'IAASB dans le cadre de la réforme des normes sur le rapport d'audit initiée depuis 2009, qui a abouti à la publication d'une nouvelle norme ISA 701 ainsi que la révision des normes ISA 260, 560, 700, 701, 705, 706 et 720. Cette réforme a conduit à la mise à jour d'autres normes comme conséquence de la révision du format du rapport de l'auditeur notamment les ISA's 210, 220, 230, 510, 580 et 710.

Ces révisions ont été approuvées par le Conseil de l'OECT par résolution n°161/2016 du 2/11/2016, et ont fait l'objet d'une note d'orientation de l'Ordre sur les nouvelles normes d'opinion le 15 février 2017, dont l'application est recommandée à partir du 15 décembre 2016 et obligatoire à partir du 15 décembre 2017.

Le commissaire aux comptes exprime une opinion, à l'achèvement des travaux d'audit, précisant que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de la société conformément au référentiel comptable applicable. Ceci sous-entend que :

²⁷ Article 266 du CSC alinéa 2.

- Les méthodes comptables utilisées sont appropriées, appliquées d'une façon permanente et conformes au référentiel applicable ;
- Les estimations comptables effectuées par la société sont raisonnables ;
- Les informations présentées au niveau des états financiers sont suffisantes, fiables et pertinentes.

Le commissaire aux comptes doit indiquer dans son rapport que la direction de la société est responsable de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable. Il doit signaler que cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne se rattachant à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. Il inclut, également, le choix et l'application par l'entité de méthodes comptables appropriées et l'arrêté d'estimations comptables raisonnables.

« Les commissaires aux comptes doivent déclarer expressément dans leur rapport qu'ils ont effectué un contrôle conformément aux normes d'audit d'usage et qu'ils approuvent expressément ou sous réserves les comptes ou qu'ils les désapprouvent. Est réputé nul et de nul effet, tout rapport du commissaire aux comptes qui ne contient pas un avis explicite ou dont les réserves sont présentées d'une manière ambiguë et incomplète ²⁸ ».

Les différents types d'opinions d'audit exprimés au niveau du rapport général du commissaire aux comptes sont les suivantes :

- Une certification pure et simple (Opinion sans réserves ou non modifiée selon l'ISA 700 intitulée « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers) : Elle est exprimée lorsque le commissaire aux comptes conclut, à travers les travaux effectués par ses soins, que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière conformément au référentiel comptable applicable. Il est possible dans certaines situations que le contenu d'un rapport d'audit soit modifié par l'ajout d'un paragraphe d'observation conformément aux dispositions de l'ISA 706 « Paragraphes d'observation et paragraphes descriptifs d'autres questions dans le rapport de l'auditeur indépendant ». Un tel paragraphe n'affecte pas l'opinion de l'auditeur mais permet de mettre l'accent sur un point ayant une incidence sur les états financiers (Problème significatif tel qu'un redressement fiscal subi par l'entité).
- Une certification avec réserves : Une opinion avec réserves est exprimée en cas d'existence d'erreurs ou d'irrégularités et/ou de limitations à l'étendue des travaux de l'auditeur dont l'importance et le nombre ne justifient par le recours à une opinion défavorable. Ces réserves doivent être détaillées, justifiées et quantifiées.
- Un refus de certification : Il doit être exprimé en cas de constatation d'anomalies significatives ayant une incidence importante sur les états financiers ou d'anomalies concernant un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers et que, suite à cela, le commissaires aux

²⁸ Article 269 du CSC alinéa 2.

comptes estime que seule une réserve ne permet pas d'informer les éventuels utilisateurs des états financiers sur leur nature incomplète ou trompeuse. Le refus de certification peut avoir, également, pour motif une limitation importante ou concernant un nombre important d'éléments contenus dans les états financiers et que l'auditeur n'a pas pu recueillir des éléments probants suffisants et, à cet effet, il n'a pas pu exprimer une opinion sur les états financiers (empêchement d'exercer la mission, refus de communiquer les documents nécessaires...).

Selon les dispositions de l'article 270 du CSC, les commissaires aux comptes doivent signaler à l'assemblée les irrégularités (toute action, omission ou situation qui viole les textes réglementaires, les principes comptables ainsi que les statuts et les résolutions des assemblées générales) et inexactitudes (traduction comptable ou présentation d'un fait non conforme à la réalité que ce soit par erreur ou suite à une fraude) qu'ils ont relevées au cours de l'accomplissement de leur mission. Les inexactitudes et irrégularités relevées ayant une incidence sur les comptes doivent être traduites en réserves au niveau du rapport général du commissaire aux comptes.

Le rapport général du commissaire doit être structuré comme suit :

- Titre (obligatoire, ISA 700),
- Destinataire (obligatoire, ISA 700),
- Rapport sur l'audit des états financiers (obligatoire lorsque le rapport inclut une section sur d'autres obligations légales et réglementaires),
- Opinion (obligatoire, ISA 700 et 705) ,
- Fondement de l'opinion (obligatoire) ,
- Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation (obligatoire dans les conditions du §22 de l'ISA 570),
- Observations (obligatoire si les conditions de l'ISA 706 sont remplies),
- Questions clés d'audit (obligatoire pour les sociétés cotées en bourse et optionnelles pour les autres sociétés, norme ISA 701)
- Autres informations (obligatoire dans les conditions prévues par la norme l'ISA 720),
- Autres points (obligatoire si les conditions de ISA 706 sont remplies),
- Identification des états financiers audités (obligatoire, ISA 700),
- Responsabilité de la Direction pour les états financiers (obligatoire, ISA 700),
- Responsabilité de l'auditeur pour l'audit des états financiers (obligatoire, ISA 700),
- Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires (obligatoire lorsqu'il est exigé par la réglementation en vigueur, ISA 700),
- Nom de l'associé responsable de la mission (obligatoire pour les sociétés cotées, ISA 700),
- Signature du commissaire aux comptes (obligatoire, ISA 700),

- Adresse du commissaire aux comptes (obligatoire, ISA 700),
- Date du rapport du commissaire aux comptes (obligatoire, ISA 700).

« Les commissaires aux comptes sont tenus de présenter leur rapport dans le mois qui suit la communication qui leur est faite des états financiers de la société ²⁹». Il est à noter, toutefois, que les SA et les SARL doivent convoquer une AGO dans un délai de 6 mois à compter de la date de clôture de l'exercice (Soit le 30/06 pour les exercices clos le 31/12).

Cette convocation doit avoir lieu, pour le cas des sociétés anonymes, par un avis publié au Journal Officiel de la République Tunisienne et dans deux quotidiens dont l'un en langue arabe et ce, dans le délai de quinze jours au moins avant la date fixée pour la réunion (article 276 du CSC). En ce qui concerne les SARL, la convocation doit être effectuée par lettre recommandée avec accusé de réception vingt jours au moins avant la date de la tenue de l'assemblée générale (article 126 du CSC).

Il est à signaler, par ailleurs, que « Le conseil d'administration ou le directoire doit mettre à la disposition des actionnaires au siège de la société, quinze jours au moins avant la date prévue pour la tenue de l'assemblée, les documents nécessaires pour leur permettre de se prononcer en connaissance de cause et de donner leur avis sur la gestion et le fonctionnement de la société ³⁰». En se référant à l'article 128 du CSC, ce délai est de l'ordre de 30 jours pour les SARL.

En conclusion, le commissaire aux comptes d'une SARL qui arrête ses états financiers le 30 décembre devrait déposer son rapport de commissariat aux comptes au plus tard le 10 juin de l'année suivante. Dans le cas d'une société anonyme, ce rapport devrait être déposé au plus tard le 15 juin de l'année suivante.

Toutefois, « Si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les états financiers annuels de la société, en tenant compte des observations du ou des commissaires aux comptes, ces derniers devront rectifier leur rapport en fonction des observations sus-désignées ³¹». C'est le cas notamment de refus d'approbation des comptes par l'assemblée générale suite aux réserves émises par le commissaire aux comptes. Les états financiers seront alors transférés au conseil d'administration pour les rectifier, les soumettre de nouveau au commissaire aux comptes et convoquer une autre fois l'AGO pour les approuver.

Il est à signaler que le refus d'approbation des comptes par l'assemblée générale n'engage pas la responsabilité du commissaire aux comptes, du moment qu'il a accompli toutes les diligences requises dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes. Une telle situation ne constitue pas un handicap quant à l'accomplissement de sa mission au titres des exercices avenir.

« Le ou les commissaires aux comptes de la société sont obligatoirement convoqués pour assister à toutes les réunions du conseil d'administration ou du conseil de surveillance et du directoire qui

²⁹ Article 269 du CSC.

³⁰ Article 280 du CSC.

³¹ Article 269 du CSC.

établissent les états financiers annuels ou qui examinent les états financiers intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées générales.³²»

« Les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables des sociétés commerciales, soumises conformément aux dispositions du présent code à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie, sont tenus de signer une déclaration annuelle présentée aux commissaires aux comptes pour attester qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable ³³ ». Le contenu de cette déclaration (lettre d'affirmation) a été fixé par l'arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006 qui a prévu également la possibilité, aux commissaires aux comptes ainsi qu'aux organes de direction, d'ajouter les données qu'ils jugent nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable en vigueur.

SECTION 2 : VERIFICATION DE LA SINCERITE DU RAPPORT DE GESTION

En se référant à l'article 201 du CSC, le conseil d'administration doit présenter à l'assemblée générale un rapport annuel détaillé sur la gestion de la société. Ce rapport doit être communiqué au commissaire aux comptes. Il est à noter que cet article n'a pas prévu le contenu d'un tel rapport.

Toutefois, l'article 3 nouveau de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que modifiée et complétée par les textes subséquents a précisé que, pour le cas des sociétés faisant appel public à l'épargne, « Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter les informations arrêtées par règlement du conseil du marché financier et particulièrement, un exposé sur les résultats des activités, leur évolution prévisible et éventuellement les changements des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers, ainsi que des éléments sur le contrôle interne ».

Selon l'article 266 du CSC, les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans ce rapport. Les vérifications effectuées se limitent aux informations se rapportant aux comptes sans, toutefois, ignorer l'importance de signaler toute omission ayant pour objet d'induire les lecteurs de ce rapport en erreur.

Contrairement aux états financiers, aucun délai n'a été prévu par la loi pour la communication, par la société auditée, du rapport de gestion au commissaire aux comptes sauf que la norme n° 7 de l'OECT a précisé que ce rapport doit lui être communiqué au plus tard 10 jours avant la date limite du dépôt du rapport de commissariat aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit préciser dans son rapport général qu'il a procédé à l'examen des informations contenues dans le rapport de gestion. Il doit mentionner, le cas échéant, que ces informations n'appellent pas de sa part de remarques particulières ou relater ses observations dans le cas contraire.

³² Article 266 bis du CSC

³³ Article 13 quinter du CSC

SECTION 3 : CONTROLE DES CONVENTIONS REGLEMENTEES

Les conventions réglementées sont les conventions conclues entre la société et une ou plusieurs personnes physiques ou morales ayant un lien quelconque de dépendance directe ou indirecte avec la société. L'objectif recherché, par le législateur, à travers la mise en place d'un régime de contrôle particulier, est d'empêcher ces personnes de profiter de leur position dans la société et de servir leurs propres intérêts (d'une façon directe ou indirecte) et de protéger, par la suite, les intérêts des minoritaires.

A- Conventions réglementées au sein des sociétés anonymes à conseil d'administration

Dans ce cadre l'article 200 dudit code a traité de cette question a prévu que ces conventions doivent être soumises à l'autorisation du conseil d'administration, à l'audit du commissaire aux comptes et à l'approbation de l'assemblée générale.

Article 200 (Modifié par la loi n° 2009-16 du 16 mars 2009).

I- Des opérations interdites :

A l'exception des personnes morales membres du conseil d'administration, il est **interdit** au président-directeur général, au directeur général, à l'administrateur délégué, aux directeurs généraux adjoints et aux membres du conseil d'administration ainsi qu'aux conjoints, ascendants, descendants et toute personne interposée au profit de l'un d'eux, de **contracter** sous quelque forme que ce soit, **des emprunts** avec la société, de se faire consentir par elle **une avance, un découvert en compte courant ou autrement**, ou d'en **recevoir des subventions**, ainsi que **de faire cautionner ou avaliser par elle leurs engagements envers les tiers, sous peine de nullité du contrat.**

Cette interdiction s'applique aux représentants permanents des personnes morales membres du conseil d'administration.

A peine de nullité du contrat, **il est interdit à tout actionnaire**, à son conjoint, ses ascendants ou descendants ou toute personne interposée pour le compte de l'un d'eux, de contracter sous quelque forme que ce soit, **des emprunts** avec la société, de se faire consentir par elle **une avance, un découvert en compte courant ou autrement**, ou **d'en recevoir des subventions afin de l'utiliser pour la souscription dans les actions de la société.**

II- Des opérations libres :

Les dispositions relatives aux conventions réglementées (paragraphe II ci-dessus à l'article 200) **ne s'appliquent pas aux conventions relatives aux opérations courantes conclues à conditions normales.**

Les dispositions des **opérations interdites** (paragraphe III de l'article 200 du CSC) **ne s'appliquent pas aux opérations courantes conclues à des conditions normales.**

Cependant, ces conventions doivent être communiquées par l'intéressé au président du conseil d'administration, au directeur général, ou à l'administrateur délégué. Une liste détaillée de conventions est communiquée aux membres du conseil d'administration et ou aux commissaires aux comptes. Ces opérations sont auditées selon les normes d'audit d'usage.

III- CONVENTIONS REGLEMENTEES

1. Evitement des conflits d'intérêts

Les dirigeants de la société anonyme doivent veiller à **éviter tout conflit entre leurs intérêts personnels et ceux de la société** et à ce que les termes des opérations qu'ils concluent "avec la société qu'ils dirigent soient **équitables**. Ils doivent **déclarer** par écrit **tout intérêt direct ou indirect** qu'ils ont dans les contrats ou opérations conclues avec la société ou demander de le mentionner dans les procès verbaux du conseil d'administration.

2. Des opérations soumises à autorisation, à audit et à approbation:

1. Toute convention conclue directement ou par personne interposée entre la société, d'une part, et le président de son conseil d'administration, son administrateur délégué, son directeur général, l'un de ses directeurs généraux adjoints, l'un de ses administrateurs, l'un des actionnaires **personnes physiques** y détenant directement ou indirectement **une fraction des droits de vote supérieurs à dix pour cent**, ou la société la contrôlant au sens de l'article 461 du présent code, d'autre part, **est soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration**.

Ces dispositions s'appliquent également aux conventions dans lesquelles les personnes visées ci-dessus sont indirectement intéressées.

Conventions réglementées entre des sociétés ayant des dirigeants communs :

Sont également soumises à autorisation préalable les conventions conclues entre **la société et une autre société** lorsque le président directeur général, le directeur général, l'administrateur délégué, des directeurs généraux adjoints ou l'un des administrateurs associés **est tenu solidairement des dettes de cette société, gérant, directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de société**.

L'intéressé ne peut pas prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée.

2. Sont soumises à l'autorisation préalable du conseil d'administration, à l'approbation de l'assemblée générale et à l'audit du commissaire aux comptes, les opérations suivantes :

- la **cession des fonds de commerce** ou d'un de leurs éléments, ou **leur location à un tiers**, à moins qu'elles ne constituent l'activité principale exercée par la société ;
- l'**emprunt important** conclu au profit de la société dont les statuts fixent le minimum ;
- la **vente des immeubles** lorsque les statuts le prévoient ;
- La **garantie des dettes d'autrui**, à moins que les statuts ne prévoient une dispense de l'autorisation, de l'approbation et de l'audit dans la limite d'un seuil déterminé. **Les dispositions ci-dessus ne s'appliquent pas aux établissements de crédit et d'assurance.**

3. Chacune des personnes indiquées à l'alinéa 1 ci-dessus **doit informer** le président-directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué de toute convention soumise aux dispositions du même alinéa, dès qu'il en prend connaissance.

Le président-directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué doit informer le ou les commissaires aux comptes de toute convention autorisée et la soumettre à l'approbation de l'assemblée générale.

Le commissaire aux comptes établit un **rapport spécial** sur ces opérations, au vu duquel l'assemblée générale délibère.

L'intéressé qui a participé à l'opération ou qui y a un intérêt indirect **ne peut prendre part au vote.** Ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité.

4. Les conventions approuvées par l'assemblée générale, ainsi que celles qu'elle désapprouve, produisent leurs effets à l'égard des tiers **sauf** lorsqu'elles sont **annulées pour dol**. Les conséquences préjudiciables à la société de ces conventions sont mises à la charge de l'intéressé lorsqu'elles ne sont pas autorisées par le conseil d'administration et désapprouvées par l'assemblée générale. Pour les opérations autorisées par le conseil d'administration et désapprouvées par l'assemblée générale, la responsabilité est mise à la charge de l'intéressé et des administrateurs, à moins qu'ils n'établissent qu'ils n'en sont pas responsables.

5. **Les obligations et engagements** pris par la société elle-même ou par une société qu'elle contrôle au sens de l'article 461 du présent code (1) , au profit de son président-directeur général, directeur général, administrateur délégué, l'un de ses directeurs généraux adjoints, ou de l'un de ses administrateurs, concernant les éléments de **leur rémunération, les indemnités ou avantages** qui leurs sont attribués ou qui leurs sont dus ou auxquels ils pourraient avoir droit au titre de la cessation ou de la modification de leurs fonctions ou suite à la cessation ou la modification de leurs fonctions, sont soumis aux dispositions des sous-paragraphes 1 et 3 ci-dessus (Autorisation préalable du Conseil d'administration e, approbation de l'assemblée et rapport spécial du commissaire aux comptes). En outre de la responsabilité de l'intéressé ou du conseil d'administration le cas échéant, les conventions conclues en violation aux dispositions ci-dessus peuvent, le cas échéant, être annulées lorsqu'elles causent un préjudice à la société.

(1) « Le groupe de société est un ensemble de sociétés ayant chacune sa personnalité

juridique , mais liées directement par des intérêts communs, en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, tient les autres sous son pouvoir de droit ou de fait et y exerce son contrôle, assurant, ainsi, une unité de décision.

Est considérée comme étant contrôlée par une autre société, au sens du présent titre, toute société :

-...

-ou...

-ou...»

La démarche de contrôle des conventions réglementées est alors la suivante :

- *La personne concernée doit informer le président-directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué de toute convention*
- *Autorisation du conseil d'administration*
- *Le président-directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué doit informer le ou les commissaires aux comptes de toute convention autorisée*
- *Le commissaire aux comptes établit un rapport spécial sur ces opérations*
- *La convention est soumise à l'approbation de l'assemblée générale*

B- Conventions réglementées au sein des sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance

Selon l'article 252 du CSC, les dispositions de l'article 200 du même code sont applicables aux opérations conclues entre la société et les membres du directoire, le directeur général unique ou les membres du conseil de surveillance.

a- Les conventions libres

Il s'agit de conventions portant sur des opérations courantes entrant dans le cadre de l'objet social de la société **et conclues à des conditions normales**. **Elles échappent à la procédure légale de contrôle.**

b- Les conventions interdites

Les mêmes conventions interdites prévues par l'article 200 du CSC sont applicables pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance. Les personnes visées par l'interdiction sont :

- **Les membres du directoire et les membres du conseil de surveillance** ainsi que leurs conjoints, ascendants et descendants et toute personne interposée (prête nom),
- Les représentants permanents des personnes morales membres du conseil de surveillance.

Il convient de constater qu'aucune disposition spécifique n'a été prévue aux établissements bancaires et financiers en ce qui concerne les conventions interdites ce qui risque d'engendrer un problème juridique pour ces établissements

Il est à noter, également, que toute convention qualifiée d'interdite conclue entre la société et les personnes susvisées est nulle.

c- Les conventions réglementées

Les personnes visées par l'article 252 du CSC sont les membres du directoire, le directeur général unique ou les membres du conseil de surveillance. Les représentants permanents des personnes morales membres du conseil de surveillance sont également visés par l'article 252 du CSC. En effet l'article 240 du CSC stipule que « Une personne morale peut être nommée au conseil de surveillance. Lors de sa nomination, elle est tenue de désigner un représentant permanent qui est soumis aux mêmes conditions et obligations et qui encourt les mêmes responsabilités civile et pénale que s'il était membre du conseil, en son nom propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la personne morale qu'il représente ».

Toutes les conventions réglementées prévues par l'article 200 du CSC sont applicables aux sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance.

C- Conventions réglementées au sein des sociétés à responsabilité limitée (SARL)

a- Conventions réglementées

Selon l'article 115 du CSC « **Toute convention** intervenue directement ou par personne interposée entre la société et son **gérant associé ou non**, ainsi qu'entre la société et **l'un de ses associés** devra faire l'objet d'un **rapport présenté à l'assemblée générale** soit par le gérant, soit par le commissaire aux comptes s'il en existe un ».

Ces dispositions s'appliquent, également, selon l'alinéa 2 de ce même article aux conventions passées avec une société dont un associé solidairement responsable, gérant, administrateur directeur général ou membre du directoire ou membre du conseil de surveillance **est simultanément gérant ou associé** de la société à responsabilité limitée .

Il est à noter que l'article 115 traite de toutes les conventions pour les cas des SARL et que le législateur tunisien n'a pas prévu de conventions libres pour ce type de sociétés.

b- Conventions interdites

L'article 116 du CSC précise qu' il est interdit à la SARL d'octroyer des crédits (y compris les découverts en compte courant) ou d'avaliser ou de garantir les engagements, envers les tiers, des personnes suivantes :

- **Le(s) gérant(s)** de la société (associé ou non) ;
- **Les associés personnes physiques**, sous quelque forme que ce soit ; et
- **Les représentants légaux** des personnes morales associées ;

- **Les conjoints, ascendants et descendants** des personnes visées ci-dessus.

Les conventions conclues avec les associés personnes morales d'une SARL sont assimilées à des conventions réglementées étant donné qu'elles n'ont pas été considérées comme conventions interdites au niveau de cet article 116 du CSC.

D- Contrôle des conventions réglementées

Les trois étapes de contrôle des conventions réglementées sont les suivantes :

- **L'autorisation** du conseil d'administration ou du conseil de surveillance,
- **L'information** du commissaire aux comptes
- **L'approbation** de l'assemblée générale des actionnaires ou associés.

a- L'autorisation du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance) pour les SA :

Le conseil d'administration ou le conseil de surveillance devrait être informé de toute convention préalablement à sa conclusion. Selon l'article 249 du CSC « Le membre du directoire ou du conseil de surveillance intéressé est tenu d'informer le conseil de surveillance dès qu'il a connaissance d'une convention à laquelle l'article 200 du présent code est applicable ». De ce fait, il est clair qu'en cas de convention conclue avec un dirigeant dans le cas d'une société gérée par un directoire et un conseil de surveillance, l'obligation d'information revient au dirigeant intéressé. Cette disposition s'applique logiquement aux sociétés anonymes gérées par un conseil d'administration.

En ce qui concerne les autres conventions conclues avec les tiers, le PDG, le DG ou le cas échéant, le directoire devrait informer le conseil au préalable.

Une fois informé, le conseil aura à statuer sur l'autorisation qui doit avoir lieu avant la conclusion de la convention. Elle doit être spéciale et ne concerne qu'une convention déterminée (Elle ne peut pas être générale) : chaque convention à autoriser doit faire l'objet d'une délibération particulière.

Il est à signaler que cette autorisation doit être octroyée après délibération contradictoire du conseil d'administration ou du conseil de surveillance suivie d'un vote. L'article 249 du CSC précise que le membre du conseil de surveillance concerné par la convention ne peut prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée, ni être pris en compte au quorum. Cette interdiction s'étend logiquement aux administrateurs pour le cas des SA gérées par un conseil d'administration et ce, afin d'éviter que l'administrateur soit juge et partie.

Une fois réuni, le conseil délibère sur la convention en question. Il peut à cet effet refuser l'autorisation, s'abstenir de se prononcer sur la convention ou l'autoriser.

En cas d'autorisation de la convention par le conseil, celle-ci commence à produire ses effets et il y a lieu d'aviser le commissaire aux comptes de la société.

b- Mission et rapport spécial du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes doit être informé de toute convention autorisée par le conseil, de préférence par écrit (LRAR,...) ou par une copie du PV du conseil. L'obligation d'aviser le commissaire aux comptes incombe, selon la doctrine (étant donné que l'article 200 est muet sur ce point), au président du conseil et également au dirigeant concerné ou à tout membre du conseil si le président ne l'a pas fait.

Le commissaire aux comptes est tenu de rappeler les dirigeants de l'obligation de lui communiquer les conventions nouvelles autorisées au cours de l'exercice ainsi que les conventions conclues et autorisées au cours des exercices antérieurs et qui continuent à produire leurs effets sur l'exercice en cours et ce, afin de lui permettre de compléter son dossier et d'établir son rapport spécial.

❖ *Diligences du commissaire aux comptes :*

Le commissaire aux comptes devrait réunir les informations sur les conventions dont il a été avisé ou qu'il a découvertes au cours de l'accomplissement de sa mission. Il vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

Le commissaire aux comptes n'a pas à mettre en œuvre de diligences particulières pour la recherche des conventions mais il doit être vigilant, lors de ses travaux, quant à leur existence. Il est appelé ainsi à :

- Accorder une attention particulière, tout au long de la mission, aux différentes conventions qui auraient dû être soumises à autorisation :
 - Lors de la prise de connaissance de l'entreprise : collecter des informations utiles portant sur les dirigeants (dates de nomination, dates de fin de mandat, fonctions exercées dans d'autres entités), et sur les associés dans les SARL en examinant éventuellement les PV du conseil d'administration (Conventions nouvelles) et les rapports spéciaux des exercices précédents (Conventions antérieures).
 - Lors des tests de procédures et des contrôles des comptes : examiner les opérations effectuées avec les personnes visées par la réglementation ainsi que les opérations non courantes ou conclues à des conditions anormales, etc.
- Obtenir des informations à donner dans son rapport spécial. Ces informations portent sur :
 - La liste des conventions soumises à l'approbation de l'AG et les noms des dirigeants ou associés intéressés,
 - La nature, l'objet et les modalités essentielles de ces conventions (prix ou tarifs appliqués, délais de paiement accordés, et toutes autres informations permettant aux actionnaires (ou associés) d'apprécier la nature et de déterminer le sort des conventions analysées,
 - l'importance des produits livrés ou des prestations de services fournies ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice en exécution des conventions nouvelles ou autorisées au cours des exercices antérieurs.

- Vérifier les informations obtenues ou collectées par rapport aux conventions dont il a été informé ou qu'il a découvertes et ce, afin de s'assurer la concordance de ces informations par rapport à leurs conventions respectives et de déterminer celles n'ayant pas fait l'objet d'autorisations préalables. Il pourra ainsi examiner :

- Le texte de la convention,
- Le PV du conseil autorisant la convention,
- Toutes pièces comptables permettant le suivi et la quantification de l'impact de la convention examinée.

Le commissaire aux comptes est tenu de rappeler, par une lettre, les dirigeants de l'obligation de lui communiquer les conventions nouvelles autorisées au cours de l'exercice ainsi que les conventions conclues et autorisées au cours des exercices antérieurs et qui continuent à produire leurs effets sur l'exercice en cours.

Il est à noter que le dossier du commissaire aux comptes doit comporter une documentation suffisante justifiant les diligences accomplies et le contenu de son rapport spécial.

❖ *Rapport spécial du commissaire aux comptes :*

Le rapport spécial du commissaire aux comptes portant sur les conventions réglementées autorisées est établi en application des dispositions de l'article 200 du CSC. Il s'agit d'un rapport distinct du rapport général. Il présente dans deux paragraphes distincts, respectivement :

- les nouvelles conventions produites au cours de l'exercice et
- les conventions conclues au cours des exercices antérieurs et dont l'exécution se poursuit au cours de l'exercice audité.

Il ne doit en aucun cas contenir une opinion sur l'utilité, le bien fondé ou l'opportunité des conventions conclues

Ce rapport doit être intitulé, daté et signé par le commissaire aux comptes et déposé dans les mêmes délais prévus pour le rapport général.

Plusieurs situations peuvent être traitées au niveau du rapport spécial du commissaire aux comptes :

- Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'aucune convention réglementée conclues par la société et n'a découvert, lors de ses travaux, aucune convention, il présente un rapport « négatif ».
- Lorsque le commissaire aux comptes constate l'existence de conventions qu'il estime non réglementées (libres) mais qui ont fait l'objet d'autorisation par le conseil, il est tenu de les mentionner dans son rapport spécial.

- Lorsque le commissaire aux comptes découvre lors de ses travaux des conventions préalablement autorisées pour lesquelles il n'a pas été avisé, il informe le conseil et en fait état dans son rapport spécial sur les conventions réglementées. Par contre s'il en était avisé, il les présente seulement au niveau de son rapport spécial.
- Lorsque le commissaire aux comptes découvre une convention réglementée non autorisée préalablement et que le conseil compte la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité conformément aux dispositions de l'article 202 du CSC, il expose dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.
- Lorsque le commissaire aux comptes découvre des conventions réglementées non autorisées préalablement (oubli des dirigeants concernés d'informer le conseil, autorisation jugée non nécessaire, autorisation irrégulière, autorisation impossible lorsque tous les administrateurs sont concernés), il doit informer le conseil et vérifier que ce dernier compte la soumettre à l'Assemblée Générale. Deux cas sont possibles :
 - Le conseil compte la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité conformément aux dispositions de ***l'article 202*** du CSC. Dans ce cas, le commissaire aux comptes établit, en application du même article, un rapport spécial dans lequel il expose les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.
 - Le conseil ne compte pas la soumettre à l'assemblée générale. Dans ce cas, le commissaire aux comptes fait état de cette convention, en tant qu'irrégularité, dans son rapport général.
- Lorsque le commissaire aux comptes découvre lors de l'accomplissement de ses travaux une convention interdite, il signale cette irrégularité dans son rapport général.

Note d'orientation de l'OECT sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants

Selon la note d'orientation de l'OECT sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants, le commissaire aux comptes d'une société est invité à présenter à l'assemblée générale des actionnaires un rapport spécial dont le contenu doit donner une description des obligations et engagements pris par la société elle-même ou par une société qu'elle contrôle au sens de l'article 461 du Code des Sociétés Commerciales au profit de ses dirigeants au cours de l'exercice de leurs fonctions et non pas uniquement lors de la cessation ou de modification de leurs fonctions. La description doit porter sur toutes les catégories de rétributions. Les dirigeants concernés sont :

- Le PDG,
- Le DG,
- L'administrateur délégué,
- Le DGA et les administrateurs.

c- L'approbation de l'assemblée générale

L'Assemblée Générale Ordinaire (ou Extraordinaire pour les cas de la cession des fonds de commerce ou de l'un des éléments qui les composent et de la location gérance des fonds de commerce) doit statuer, en dernier lieu, sur les conventions réglementées et ce, après lecture du rapport spécial du commissaire aux comptes. Il s'agit, toutefois, d'un contrôle à posteriori puisque les conventions peuvent être exécutées après l'autorisation du conseil.

L'assemblée générale doit délibérer sur chaque convention réglementée par le biais d'un vote séparé. Il est à noter que le dirigeant intéressé par une convention non autorisée objet d'un vote de l'AG destiné à couvrir sa nullité ne peut pas, par référence à l'article 202 du CSC, prendre part au vote et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité.

L'incidence de l'intervention de l'Assemblée Générale sur le sort des conventions autorisées diffère selon qu'il s'agit d'un cas de dol ou non et selon que l'assemblée approuve ou désapprouve la convention préalablement autorisée par le conseil.

Cas d'absence de dol

❖ L'assemblée approuve la convention

Dans ce cas, la convention approuvée produit ses effets et ne peut faire l'objet d'aucun recours et ce, même si elle a des conséquences préjudiciables. Toutefois, la responsabilité des personnes intéressées est engagée en cas de préjudice causé à la société.

❖ L'assemblée désapprouve la convention

Bien que désapprouvée par l'assemblée, la convention demeure exécutée et produit ses effets à l'égard des tiers. En l'absence de cas de dol, la désapprobation de l'assemblée est sans incidence sur la validité de la convention.

Toutefois, l'article 202 met l'accent sur la responsabilité dans le cas de conventions conclues au détriment de la société en stipulant que « Tout avantage, précisé à l'article 200 du présent code, procuré par l'effet des conventions au président ou au directeur général ou au directeur général adjoint ainsi qu'à un ou plusieurs membres du conseil d'administration au détriment de la société, **ne les exonère pas de la responsabilité.**

Cas de dol

❖ L'assemblée approuve la convention

Le dol est l'ensemble des agissements trompeurs ayant entraîné le consentement qu'une des parties n'aurait pas donné, si elle n'avait pas été l'objet de ces manœuvres. Le dol suppose à la fois, de la part de l'auteur des manœuvres, une volonté de nuire et, pour la personne qui en a été l'objet, un résultat qui lui a été préjudiciable et qui justifie qu'elle obtienne l'[annulation](#) du contrat ou de la convention fondée sur le fait que son consentement a été [vicié](#).

Selon l'article 200 du CSC

« Les conventions approuvées par l'assemblée générale, ainsi que celles qu'elle désapprouve, produisent leurs effets à l'égard des tiers sauf lorsqu'elles sont annulées pour dol. Les conséquences préjudiciables à la société de ces conventions sont mises à la charge de l'intéressé lorsqu'elles ne sont pas autorisées par le conseil d'administration et désapprouvées par l'assemblée générale. Pour les opérations autorisées par le conseil d'administration et désapprouvées par l'assemblée générale, la responsabilité est mise à la charge de l'intéressé et des administrateurs, à moins qu'ils n'établissent qu'ils n'en sont pas responsables ».

En cas d'approbation par l'assemblée générale d'une convention autorisée, elle peut la faire annuler en cas de découverte d'un dol et demander, le cas échéant, une indemnité auprès du responsable de ce dol ou au conseil l'ayant autorisée.

❖ L'assemblée désapprouve la convention

Si, en cas de découverte d'un dol, l'assemblée générale désapprouve la convention, elle peut la faire annuler et demander, le cas échéant, une indemnité auprès du responsable de ce dol ou au conseil l'ayant autorisée.

En cas de non consultation de l'assemblée, la convention continue à produire ses effets, mais la responsabilité des personnes engagées n'est pas à écarter.

Hypothèses		Convention autorisée	Convention non autorisée
Convention approuvée	Absence de dol	- Inattaquable même si elle est préjudiciable à la société. - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.	L'approbation de l'assemblée couvre la nullité et le commissaire aux comptes présente un rapport spécial.
	En cas de dol	- Possibilité d'annulation de la convention - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.	-
Convention non approuvée	Absence de dol	- La convention produit ses effets. - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.	- La convention peut être annulée si elle préjudiciable à la société - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.
	En cas de dol	- Possibilité d'annulation de la convention - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.	-
Convention non soumise à l'assemblée générale		- la convention continue à produire ses effets - La responsabilité de la personne intéressée est engagée.	

SECTION 4 : L'OBLIGATION D'ALERTE AU TITRE DES ENTREPRISES EN DIFFICULTE **(A METTRE A JOUR LOI N°36 DU 16 AVRIL 2016)**

(Voir le texte de la loi n°36 du 16 avril 2016 relative aux procédures collectives)

La loi n° 95-34 du 17 Avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée par la loi 99-63 du 15 Juillet 1999 et la loi 2003-79 du 29 décembre 2003 a instauré le régime de redressement tendant essentiellement, à aider les entreprises qui connaissent des difficultés économiques à poursuivre leur activité, à maintenir les emplois et à payer leurs dettes.

Le régime de redressement comprend trois étapes :

- La notification des signes précurseurs de difficultés économiques,
- Le règlement amiable,
- Le règlement judiciaire.

La première étape de ce processus entre dans le cadre de la mission permanente du CAC.

Selon l'article 3 de la loi 95-34, « Bénéficie de ce régime toute personne physique ou morale assujettie au régime d'imposition réel, exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale, ainsi que les sociétés commerciales agricoles ou de pêche.

Ne bénéficie pas de ce régime toute entreprise qui, bien que solvable, s'abstient de payer ses dettes, ainsi que toute entreprise qui a cessé son activité depuis au moins un an.

Peut bénéficier de ce régime toute entreprise dont les pertes ont atteint la totalité des fonds propres ou ayant enregistré des pertes dépassant trois quarts de ses fonds propres sur trois années successives s'il se révèle au juge qu'il y a des chances sérieuses pour son redressement ».

A- La notification des signes précurseurs des difficultés économiques : La procédure d'alerte

L'article 5 de la loi de 1995 précise que « Les services de l'inspection du travail, la caisse nationale de sécurité sociale et les services de la comptabilité publique et les institutions financières sont chargés d'informer la commission de suivi des entreprises économiques de tous actes constatés par eux et menaçant la continuité de l'activité de toute entreprise soumise aux dispositions de cette loi, et notamment en cas de non paiement de ses dettes, six mois après leurs échéances.

La notification doit également être faite par l'associé ou les associés détenant au moins le dixième du capital d'une société en difficultés économiques s'il s'agit d'une société de capitaux ou d'une société à responsabilité limitée. Dans les autres sociétés, elle doit être faite par tout associé nonobstant la part du capital social qu'il détient ».

Selon l'article 6 de cette même loi « Le commissaire au compte de l'entreprise est chargé de demander par écrit au dirigeant, des éclaircissements relatifs à tous actes menaçant l'activité de l'entreprise, relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit y répondre par écrit dans un délai de quinze jours ».

Plusieurs faits peuvent déclencher la procédure d'alerte. Ils peuvent être classés comme suit :

- Dégradation des conditions d'exploitation et de la situation financière de la société :

- Résultat déficitaire,
 - Baisse de la marge expliquée par l'augmentation des charges,
 - Baisse du niveau d'activité de la société.
 - Situation financière déséquilibrée,
 - Fonds de roulement négatif,
 - Trésorerie négative, etc.
- Problèmes de gestion des relations avec les tiers et apparition de plusieurs incidents :
- Retards de paiements des fournisseurs,
 - Retards de paiement par les clients,
 - Perte d'un soutien financier ou perte d'un client important, etc.
- Faits menaçant de compromettre la continuité de l'exploitation:
- Désaccord important survenus entre les associés menaçant le cours normal des affaires de la société,
 - Redressement important suite à une vérification fiscale approfondie,
 - Longue période de grèves et de perturbations sociales, etc.

Le commissaire aux comptes doit être vigilant quant aux faits qui sont de nature à menacer ou compromettre la continuité de l'exploitation de la société et doit bien choisir la date de déclenchement de l'alerte car si elle est effectuée d'une façon tardive, elle sera sans intérêt quant au redressement d'une situation définitivement compromise et si elle est effectuée d'une façon prématurée, elle risque d'inquiéter les banques et les tiers de la société et la mettre dans une situation qu'elle aurait pu éviter.

A cet effet, la réponse des dirigeants est d'une importance accrue. Elle permet d'analyser la situation de la société et de comprendre les éventuelles mesures à envisager.

Selon l'article 6 de la loi de 1995 « A défaut de réponse, ou en cas de réponse insuffisante, le commissaire au compte soumet la question au conseil d'administration de l'entreprise, ou au conseil de surveillance, et en cas d'urgence il convoque l'assemblée générale des actionnaires, et ce, dans un délai ne dépassant pas un mois de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse ».

Toutefois, si le commissaire aux comptes constate que la continuité d'exploitation demeure menacée malgré les mesures prises par la société, il mentionne cela dans son rapport destiné à la prochaine assemblée générale ordinaire des actionnaires. En cas d'urgence (continuité d'exploitation fortement menacée, tout retard peut rendre impossible le redressement de la société...) le commissaire aux comptes convoque lui même l'assemblée générale (article 277 du CSC) pour lui exposer les problèmes soulevés.

Si le commissaire au compte constate après l'accomplissement des mesures sus-indiquées, la persistance des mêmes menaces, il adresse, dans un délai d'un mois, un rapport à la commission de

suivi des entreprises économiques. La Commission de Suivi des Entreprises Economiques, créée auprès du Ministère de l'Industrie, est chargée, par l'intermédiaire d'un observatoire national, de centraliser, d'analyser et d'échanger les données sur l'activité des entreprises en difficultés économiques dans le cadre d'un réseau informatique avec les parties intéressées et de fournir au président du tribunal de première instance dans le ressort duquel le débiteur a son siège principal, chaque fois qu'il les lui demande, tous les renseignements dont elle dispose.

B- Le règlement amiable

Selon l'article 9 de la loi de 1995, tout dirigeant d'une entreprise peut demander par écrit, avant la cessation de paiement, au président à la commission de suivi des entreprises économiques, d'être admis au bénéfice du règlement amiable.

La commission établit le diagnostic préliminaire de l'entreprise et le transmet, dans un délai maximum d'un mois, au président du tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le siège principal du débiteur afin de se prononcer sur l'ouverture de la procédure de règlement amiable.

Selon l'article 10 nouveau de la loi de 1995 « Dès la réception de la transmission, le président du tribunal décide l'ouverture de la procédure du règlement amiable et désigne un conciliateur chargé d'amener à l'entente le débiteur et ses créanciers dans un délai qui ne dépasse pas les trois mois prorogeable d'un seul mois. Il peut assumer lui même cette mission.

Le président du tribunal peut, aussi, demander des informations sur la situation de l'entreprise auprès de toute administration ou établissement administratif ou financier et en particulier auprès de la commission de suivi des entreprises économiques, il peut, également, charger un expert en diagnostic de s'enquérir sur la véritable situation de l'entreprise. Il transmet une copie de l'étude de diagnostic à la commission de suivi des entreprises économiques pour requérir obligatoirement son avis ».

Le président du tribunal ne peut ordonner la suspension des procédures de poursuite et d'exécution visant le recouvrement d'une créance antérieure à la date d'ouverture du règlement amiable que s'il est établi que son paiement aboutirait à la détérioration de la situation de l'entreprise et une entrave à la possibilité de son redressement, il ne peut, également, ordonner la suspension des procédures de poursuite et d'exécution visant la récupération de biens meubles ou immeubles que s'il s'avère qu'ils sont indispensables à l'activité de l'entreprise débitrice. Il peut, aussi, ordonner l'arrêt du cours des intérêts, les pénalités de retard et suspendre les délais de déchéance, et ce, jusqu'au prononcé du jugement sur la demande de règlement.

Les parties ne sont astreintes à aucune restriction dans la détermination des clauses de l'accord de règlement. Cet accord peut porter sur l'échelonnement des dettes et leur remise, sur l'arrêt du cours des intérêts ainsi que sur toute autre mesure.

Le président du tribunal homologue l'accord conclu entre le débiteur et l'ensemble de ses créanciers. Il peut homologuer l'accord signé par les créanciers dont le montant des créances représente les deux tiers du montant global des dettes et ordonner le rééchelonnement des autres dettes, quelle que soit

leur nature, sur une période ne dépassant pas la durée de l'accord, et ce, nonobstant toute disposition légale spéciale contraire.

L'accord est déposé au greffe du tribunal, inscrit au registre de commerce, publié au Journal Officiel de la République Tunisienne et une copie est transmise à la commission de suivi des entreprises économiques.

En cas de défaillance du débiteur aux engagements qu'il a pris à l'égard de l'un de ses créanciers en vertu de l'accord de règlement amiable pendant six mois à compter de la date où ces engagements sont devenus exigibles, tout intéressé peut demander au tribunal la résolution de cet accord, la déchéance des termes accordés au débiteur, ainsi que le retour des parties à l'état où elles étaient avant la conclusion de l'accord pour les dettes non encore payées. Le délai prévu à l'alinéa précédent ne peut être prorogé.

Si la conclusion d'un accord à l'amiable dans le délai fixé par le président du tribunal n'a pas été possible, ou si le débiteur s'abstient sciemment de se présenter auprès du conciliateur bien qu'il ait été dûment assigné, le conciliateur remet un rapport au président du tribunal qui rejette en conséquence la demande du règlement amiable, ordonne l'ouverture de la procédure du règlement judiciaire s'il s'avère que l'entreprise est en état de cessation de paiement de ses dettes au sens de la présente loi, et en informe la commission de suivi des entreprises économiques.

C- Le règlement judiciaire

Pour bénéficier du règlement judiciaire, la société doit être en état de cessation de paiement de ses dettes. La demande de règlement judiciaire est présentée au président du tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le siège social de la société,

Le président du tribunal de première instance demande l'avis de la commission de suivi des entreprises économiques sur la demande qui lui est présentée et lui fixe à cet effet un délai de vingt jours. A l'expiration de ce délai, il peut ordonner le déclenchement de la procédure de règlement judiciaire et l'ouverture d'une période d'observation ou décider le rejet de la demande. Il peut, aussi, ordonner la cession de l'entreprise à un tiers sans passer par une période d'observation, s'il est évident que c'est l'unique solution pour le redressement de l'entreprise. Il est à préciser que la procédure de règlement judiciaire comporte, deux principales étapes :

a- La période d'observation :

Le président du tribunal désigne, dans un délai ne dépassant pas les quinze jours à partir de la date de réception de l'avis de la commission de suivi des entreprises économiques ou à l'expiration du délai qui est imparti à cette dernière pour donner son avis et au cas où il s'avère que la demande est fondée, un juge commissaire auquel il confie le dossier et un administrateur judiciaire chargé de l'élaboration du plan de redressement dans un délai de trois mois renouvelables pour la même durée par décision du

président du tribunal. Il peut, le cas échéant, désigner, également, un ou plusieurs experts en diagnostic pour s'enquérir sur la véritable situation économique, financière et sociale de l'entreprise en vue d'aider l'administrateur judiciaire dans l'élaboration du plan de redressement.

Un extrait de la décision d'ouverture de la période d'observation est inscrit au registre de commerce, une copie en est communiquée à la commission de suivi des entreprises économiques. L'extrait sera inséré au Journal Officiel de la République tunisienne à la diligence du greffier du tribunal et aux frais du débiteur.

Le juge commissaire prend contact dès sa désignation avec la commission de suivi des entreprises économiques et avec toute autre partie, pour demander des renseignements sur le débiteur et sur les possibilités de redressement de l'entreprise.

Il arrête dès sa désignation la liste des créanciers et désigne une ou plusieurs personnes pour les représenter et lui communiquer les observations des créanciers. Les créanciers doivent s'assurer de l'inscription de leurs créances antérieures à la date d'ouverture du règlement judiciaire, et ce, dans un délai de trente jours à compter de la publication au Journal Officiel de la République Tunisienne. Aucune créance révélée après ce délai ne peut être inscrite sauf sur autorisation du tribunal et, dans tous les cas, aucune dette ne peut être inscrite après l'expiration d'une année.

L'administrateur judiciaire est chargé de contrôler les actes de gestion ou d'assister le débiteur en tout ou en partie, dans les actes de gestion ou de prendre la direction totale ou partielle de l'entreprise, avec ou sans le concours du débiteur, dans les conditions définies par le tribunal. Au cas où la mission de l'administrateur est limitée au contrôle, le tribunal détermine les opérations qui ne peuvent être conclues sans sa co-signature avec le débiteur, et en cas de refus de l'administrateur judiciaire d'apposer sa signature, l'affaire sera soumise au juge commissaire qui doit trancher sans délai.

Au cours de la période d'observation, seront suspendues toute poursuite individuelle et tout acte d'exécution visant le recouvrement d'une créance antérieure ou la récupération de meubles ou d'immeubles en raison du non paiement d'une créance. Seront également suspendus le cours des intérêts et des dommages et intérêts moratoires, et les délais de déchéance.

L'administrateur judiciaire élabore le plan de redressement qui comporte les moyens à mettre en œuvre pour le développement de l'entreprise y compris, au besoin, le rééchelonnement de ses dettes, le taux de réduction du principal de ces dettes ou des intérêts y afférents. Il peut, aussi, proposer le changement de la forme juridique de l'entreprise ou l'augmentation de son capital. Il demande obligatoirement l'avis de la commission de suivi des entreprises économiques pour l'élaboration du plan, consulte les représentants des créanciers et tient compte de l'avis des créanciers pour les remises de leurs dettes.

L'administrateur judiciaire soumet obligatoirement le plan de redressement à l'avis du juge commissaire dès qu'il en achève l'élaboration. Le juge commissaire élabore un rapport dans lequel il donne son avis sur l'opportunité du redressement, qu'il communique au tribunal dans un délai ne dépassant pas quinze jours. Il peut proposer de soumettre l'entreprise aux procédures de faillite ou de liquidation.

Le tribunal statue en chambre du conseil, avec l'assistance du ministère public, sur le plan de redressement après avoir entendu le débiteur, le représentant des créanciers et les cautions, garants et codébiteurs solidaires.

b- La décision du tribunal

Le tribunal décide le rejet de la demande chaque fois qu'il s'avère que l'entreprise n'a pas cessé ses paiements.

En cas d'admission de la demande, le tribunal fixe la date de cessation des paiements. Au cas où il ne se prononce pas sur cette date, la date de dépôt de la demande de règlement judiciaire sera retenue comme telle.

Le tribunal homologue le plan de redressement envisageant la poursuite de l'activité de l'entreprise, sa location, sa location gérance ou sa cession à un tiers, fixe la durée du plan et désigne un ou plusieurs contrôleurs de l'exécution qui pourrait être soit l'administrateur judiciaire, soit le représentant des créanciers ou toute autre personne. Le contrôleur de l'exécution peut recourir au tribunal pour prendre les mesures nécessaires à assurer la réalisation du plan.

Le président du tribunal fixe les délais dans lesquels le contrôleur de l'exécution doit lui communiquer ses rapports relatifs au déroulement des étapes de l'exécution du plan, sans que ce délai ne dépasse six mois.

Le contrôleur de l'exécution doit communiquer au président du tribunal un rapport spécial chaque fois que cela est nécessaire. Il doit en remettre une copie à la commission de suivi des entreprises économiques.

A défaut de possibilité de redressement, le tribunal déclare le débiteur en faillite, s'il est soumis au régime de la faillite, ou bien en liquidation de l'entreprise dans les autres cas. Il en avise la commission de suivi des entreprises économiques.

Les créanciers peuvent reprendre les poursuites individuelles si la liquidation ne couvre pas leurs créances.

SECTION 5 : L'OBLIGATION DE REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

En se référant à l'article 270 du CSC, les commissaires aux comptes sont tenus de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité puisse être engagée pour révélation de secret professionnel.

En cas de non révélation de faits délictueux, L'article 271 du CSC soumet le commissaire aux comptes à un emprisonnement de 1 à 5 ans et/ou à une amende de 1 200 à 5 000 dinars.

Le terme « faits délictueux » est beaucoup plus large que le terme délit. Il englobe les délits proprement dits, les crimes et les contraventions. Il s'agit d'infractions commises au sein de la société auditée et se rapportant à son activité. Nous citons, à titre d'exemples :

- Les infractions relatives à la constitution de la société :

- Déclaration mensongère de souscription et de versement,
 - Surévaluation des apports en nature,
 - Infractions relatives à l'émission et à la négociation des actions (négociation d'actions dont le premier quart n'a pas été libéré ou d'actions d'apport en nature avant l'expiration du délai de 2 ans), etc.
- Les infractions relatives au fonctionnement de la société :
- Infractions relatives à la tenue de comptabilité
 - Abus de pouvoirs et abus de biens sociaux ;
 - Distribution de dividendes fictifs ;
 - Publication de bilans inexacts, etc.
- Infractions relatives aux atteintes aux droits des actionnaires et aux modifications de capital :
- Vote aux assemblées sans en avoir le droit,
 - Usage abusif du droit de vote par certains actionnaires.
 - Contravention aux dispositions relatives aux modifications du capital,
 - Informations mensongères en cas de suppression du DPS, etc.

La norme n°10 de l'OECT (Normes relatives à la révélation des infractions par le commissaire aux comptes) précise que la révélation se limite aux infractions significatives tout en écartant les erreurs et les omissions ainsi que les faits jugés non significatifs.

Cette même norme stipule que les informations révélées sont considérées significatives lorsqu'elles correspondent à un fait ou un ensemble de faits ayant pour effet de soustraire l'entreprise ou ses dirigeants à des dispositions légales. Il s'agit de tous faits pouvant :

- Modifier sensiblement la situation nette, ou
- Fausser l'interprétation de la tendance des résultats, ou
- Fausser l'interprétation de la situation financière, ou
- Porter ou être de nature à porter préjudice conséquent à l'entreprise ou à un tiers.

Le caractère significatif doit être apprécié à la date de survenance des faits et non pas à la date de leur découverte par le commissaire aux comptes. Lorsque ce dernier juge que les faits révélés sont non significatifs, il écarte la mauvaise foi de leur auteur sous la condition d'une régularisation complète et rapide. Mais une fois renouvelés, ces faits ne peuvent plus bénéficier de la présomption de bonne foi.

La responsabilité du commissaire aux comptes pour non révélation de faits délictueux ne peut être engagée que pour les faits dont il a eu connaissance. A défaut de détection de faits délictueux, la responsabilité pénale du commissaire aux comptes ne peut pas être engagée même s'il n'a pas accompli toutes les diligences d'audit requises lui permettant de découvrir les faits délictueux. Dans ce cas, la responsabilité civile du commissaire aux comptes est engagée pour négligence.

Selon les dispositions de la norme n° 10 de l'OECT, la révélation des faits délictueux doit être faite, au procureur de la république, le plus tôt possible. Ce délai ne doit pas dépasser quelques semaines afin d'éviter les influences pouvant être exercées sur le commissaire aux comptes et l'assimilation de son silence à une renonciation à son obligation de révélation.

Cette révélation doit être faite antérieurement à la date de dépôt du rapport général sur les comptes de l'exercice au cours duquel l'infraction a été consommée.

Il est à noter que le commissaire aux comptes est tenu de révéler les faits délictueux, même en cas d'absence de préjudice causé à la société ou en cas d'absence d'une plainte. La norme 10 précise que cette révélation doit être faite par écrit (lettre de précision) et qu'il est souhaitable de la faire précéder par un entretien avec un magistrat du ministère public.

La lettre de précision doit être déposée au tribunal du siège de la société contrôlée, contre décharge et doit contenir, notamment :

- Le rappel des textes mettant à la charge du commissaire l'obligation de révéler,
- Une identification complète de la société contrôlée,
- Une description détaillée des faits ainsi que la référence des textes définissant l'infraction,
- L'identité complète de l'auteur des faits et de ses complices,
- La suite donnée, par l'auteur des faits, à l'intervention du commissaire aux comptes.

En cas d'existence de 2 ou de plusieurs co-commissaires aux comptes, la révélation doit être faite par chacun des co-commissaires aux comptes.

Parallèlement à la révélation des faits délictueux au procureur de la république, le commissaire aux comptes est appelé, conformément aux dispositions de l'article 270 du CSC, à informer les actionnaires des faits délictueux qu'il a découverts et qu'il a révélés au ministère public par le biais d'un paragraphe spécial à insérer dans son rapport général. Ce paragraphe doit décrire les faits, préciser la qualification de l'infraction, son incidence financière ainsi que la date de révélation au ministère public.

Si le commissaire aux compte constate, dans le cas d'une révélation d'une infraction au ministère public que l'assemblée annuelle des actionnaires n'a pas été convoquée dans les délais prévus (conformément aux statuts de la société et/ou conformément à la loi), il doit convoquer lui-même l'assemblée annuelle. Il en est de même en cas d'infraction mettant en danger la pérennité de la société et les intérêts des actionnaires ou des tiers.

SECTION 6 : L'OBLIGATION DE DILIGENCE EN MATIERE DE TENUE DES COMPTES DE VALEURS MOBILIERES

Selon l'article premier de la loi 2000-35 du 21 mars 2000 relative à la dématérialisation des titres « Sont considérés comme valeurs mobilières, les actions, les actions à dividende prioritaire sans droit de vote, les certificats d'investissement, les titres participatifs, les obligations, les obligations convertibles en actions, les parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières, les droits rattachés aux

valeurs mobilières précitées et les autres instruments financiers négociables sur des marchés organisés ».

Selon les dispositions de l'article 2 de cette même loi, ces valeurs mobilières « sont dématérialisées et sont représentées par une inscription au compte de leur propriétaire auprès de la personne morale émettrice ou d'un intermédiaire agréé. Elles se transmettront par transfert d'un compte à un autre.

La personne morale émettrice ou l'intermédiaire agréé délivrera à l'intéressé une attestation portant sur le nombre des titres qu'il y détient ».

Il est à noter que selon l'article 19 du décret n° 2001-2728 du 20 novembre 2001 relatif aux conditions d'inscription des valeurs mobilières et aux intermédiaires agréés pour la tenue des comptes en valeurs mobilières «...les commissaires aux comptes de la société émettrice doivent s'assurer de la conformité de la tenue des comptes des valeurs mobilières émises par la société à la réglementation en vigueur. Cette obligation de diligence doit être respectée même au cas où la société émettrice mandate un intermédiaire agréé pour la tenue des comptes des valeurs mobilières. Une mention en est faite dans leur rapport à l'assemblée générale des actionnaires.

Ils doivent également aviser la banque centrale de Tunisie et le Conseil du Marché Financier, chacun en ce qui le concerne, des infractions à la législation et réglementation en vigueur ».

Selon les dispositions de l'article 3 du décret 2001-2728 « Les comptes de valeurs mobilières doivent comporter les informations suivantes :

- Les éléments d'identification des personnes physiques ou morales propriétaires des valeurs mobilières et, s'il y a lieu, l'identification de l'usufruitier ainsi que les droits y rattachés et, le cas échéant, à qui reviennent ces droits,
- Les restrictions dont ces titres peuvent être frappés tels que le nantissement et la saisie.

Le numéro et l'intitulé du compte doivent permettre d'identifier avec précision l'identité et la nationalité du titulaire du compte ainsi que les caractéristiques des valeurs mobilières dont il est propriétaire, et ce, selon les conditions fixées par règlement du Conseil du Marché Financier ».

Selon l'article 4 de ce même décret « Les sociétés émettrices et les intermédiaires agréés sont tenus de mettre à jour les comptes des valeurs mobilières dont ils ont la charge chaque fois qu'ils prennent connaissance de tout changement soit sur la propriété conformément aux règles régissant la valeur objet du transfert de propriété, soit sur les droits et les restrictions y rattachés dont les valeurs mobilières en question peuvent être frappées ».

Il est à noter que chaque société émettrice ou intermédiaire agréé doit tenir un journal général des opérations, servi chronologiquement de toute écriture affectant les comptes des titulaires inscrits chez lui.

Pour l'application de ces obligations, la société émettrice ou l'intermédiaire agréé doit signer le cahier des charges annexé au règlement du CMF relatif à la tenue et à l'administration des comptes en valeurs mobilières approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 28 août 2006.

CHAPITRE IV : LES MISSIONS SPECIALES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Au cours de son mandat d'audit légal des comptes, le commissaire peut être appelé à effectuer des diligences spécifiques en raison de certaines opérations dictées par la spécificité de la société contrôlée ou suite à certaines modifications statutaires. Ces diligences diffèrent selon les spécificités de chaque société et/ou selon la nature de chaque opération effectuée.

SECTION 1 : L'AUGMENTATION DU CAPITAL

Dans un souci de réaliser toute augmentation de capital dans le respect de l'égalité entre les associés/actionnaires, le législateur tunisien a prévu l'intervention du commissaire aux comptes dans les cas d'augmentation du capital par la suppression du droit préférentiel de souscription et d'augmentation du capital par conversion des créances.

A- L'augmentation du capital avec suppression du droit préférentiel de souscription

Selon l'article 300 du CSC « L'assemblée générale extraordinaire qui décide ou autorise une augmentation du capital social peut supprimer le droit préférentiel de souscription pour la totalité de l'augmentation du capital ou pour une ou plusieurs parties de cette augmentation.

Elle approuve, obligatoirement et à peine de nullité de l'augmentation, le rapport du conseil d'administration ou du directoire et celui des commissaires aux comptes relatif à l'augmentation du capital et à la suppression dudit droit préférentiel ».

Contrairement aux s

ociétés anonymes (régies par l'article 300 du CSC), aucune disposition réglementaire n'a prévue ce type d'augmentation de capital pour les SARL.

Toutefois, l'article 131 du CSC prévoit que « Chaque associé aura le droit de participer à l'augmentation du capital social proportionnellement à sa part.

Le droit de souscription des associés peut être exercé dans le délai fixé par la résolution décidant l'augmentation du capital.

Le délai sus-indiqué ne peut être inférieur à vingt et un jours à compter de la date de l'ouverture du droit de souscription.

Les associés seront avisés de l'ouverture de la souscription ainsi que du délai pour souscrire par lettre recommandée avec accusé de réception. Passé ce délai l'associé est considéré comme ayant renoncé à son droit de participer à l'augmentation. Dans ce cas, les parts sociales nouvelles non souscrites seront réparties entre les autres associés dans un délai de vingt et un jours et proportionnellement à leur parts sociales dans la société. Passé ce délai, la souscription sera ouverte aux tiers en vertu d'une décision de l'assemblée générale.

Toutefois, aucune décision ne peut obliger un associé à augmenter son engagement social.

Les droits de souscriptions permettent à l'actionnaire de garder la même part du capital en cas d'augmentation du capital en numéraire et ce, en achetant, en priorité, les actions nouvelles proportionnellement au nombre d'actions qu'il détienne avant cette opération d'augmentation du capital.

Plusieurs raisons peuvent amener la société à décider la suppression du droit préférentiel de souscription lors d'une augmentation de capital au niveau de son assemblée générale extraordinaire telle que la réservation de l'augmentation de capital à un partenaire étranger qui aura pour mission de développer l'activité de la société ou à l'un des actionnaires à charge d'injecter des fonds au sein de la société.

La décision de l'assemblée générale n'est valide qu'en cas de présentation, par le commissaire aux comptes d'un rapport spécial.

❖ Diligences du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes doit vérifier les informations contenues dans le rapport du conseil d'administration. Il s'agit, généralement, des motifs de l'augmentation du capital, des motifs de la suppression des droits préférentiels de souscription, des personnes auxquelles est réservée l'augmentation du capital ainsi que la répartition des actions entre elles et les bases de calcul, etc.

Il doit également effectuer les recoupements avec les comptes de la société pour vérifier le prix d'émission qu'elle a pratiqué et examiner les éléments du calcul de ce prix d'émission

Dans son rapport relatif à l'augmentation du capital avec suppression du droit préférentiel de souscription, le commissaire aux comptes certifie la sincérité des données chiffrées et des informations contenues dans le rapport du conseil d'administration et donne son avis sur l'opération de suppression du droit préférentiel de souscription et sur les éléments de calcul du prix d'émission.

B- L'augmentation du capital par compensation de créances

Selon l'article 305 du CSC « La preuve du versement du montant des actions en compensation des créances échues sur la société est établie par un certificat délivré par le conseil d'administration et approuvé par le commissaire aux comptes ». Cet article est d'application pour les sociétés anonymes. Aucun texte n'a été, toutefois, prévu pour le cas des SARL.

L'augmentation du capital par compensation de créances peut avoir pour objectif d'alléger la situation financière de la société de dettes certaines, liquides et exigibles ou de permettre une prise de participation d'un tiers (fournisseur, établissement de crédit...) dans le capital de la société ou, éventuellement, l'augmentation de la participation d'un ou de plusieurs associés dans le capital de la société par l'incorporation du compte courant associés.

❖ Diligences du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est appelé à vérifier le contenu du certificat établi par le conseil d'administration qui contient, généralement, toutes les informations se rapportant à la créance échue à convertir (Montant, origine, ancienneté, identité du bénéficiaire ...) et de s'assurer de la réalité et de l'exactitude de la créance figurant dans les comptes de la société. Il est tenu, à cet effet, de contrôler

les écritures comptables, de vérifier les justificatifs de la créance et d'effectuer des contrôles nécessaires pour s'assurer du caractère certain, liquide et exigible de ladite créance à convertir.

Le commissaire aux comptes doit être vigilant à certains risques liés à l'opération tels que l'existence d'un autre compte débiteur pouvant modifier la valeur de la créance, l'existence d'opérations en suspens pouvant toucher la consistance de la créance ou la survenance d'événements postérieurs à la date d'élaboration du certificat du conseil d'administration pouvant altérer la nature et la consistance de la créance.

SECTION 2 : LA REDUCTION DU CAPITAL

Selon l'article 307 du CSC « L'Assemblée Générale Extraordinaire décide la réduction du capital selon les conditions requises pour la modification des statuts, suite à un rapport établi par le commissaire aux comptes.

La décision de ladite assemblée générale doit mentionner le montant de la réduction du capital, son objectif et les procédures devant être suivies par la société pour sa réalisation, ainsi que le délai de son exécution et, s'il y a lieu le montant qui doit être versé aux actionnaires.

Si l'objectif de la réduction est de rétablir l'équilibre entre le capital et l'actif social ayant subi une dépréciation à cause des pertes, la réduction est réalisée soit par la réduction du nombre des actions ou la baisse de leur valeur nominale, tout en respectant les avantages rattachés à certaines catégories d'actions en vertu de la loi ou des statuts ». (L'article 142 du CSC prévoit les mêmes principes pour les SARL).

Il est à noter que l'objectif recherché par le législateur en exigeant un contrôle assuré par le commissaire aux comptes de la société est d'assurer des opérations de réduction de capital sans porter atteinte au principe d'égalité entre les actionnaires que ce soit au niveau des sociétés anonymes qu'au niveau des SARL.

Il y a lieu, toutefois, de faire la différence entre les réductions de capital motivées par des pertes et celles non motivées par des pertes.

A- Réductions de capital motivées par des pertes :

Il peut s'agir d'une mesure d'assainissement visant à assurer l'équilibre entre le capital et l'actif de la société diminué à la suite de pertes et ce, dans l'objectif de reprendre la distribution de dividendes interrompue suite aux pertes constatées. Il peut s'agir, également, d'une mesure de restructuration visant à absorber les pertes accumulées par une réduction de capital suivie, par la suite, d'une augmentation de capital (opération accordéon).

La réduction du capital peut être une mesure obligatoire dans certains cas. En effet, selon l'article 388 du CSC, « Si les comptes ont révélé que les fonds propres de la société sont devenus en deçà de la moitié de son capital en raison des pertes, le conseil d'administration ou le directoire doit dans les

quatre mois de l'approbation des comptes, provoquer la réunion de l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de statuer sur la question de savoir s'il y a lieu de prononcer la dissolution de la société.

L'assemblée générale extraordinaire qui n'a pas prononcé la dissolution de la société dans l'année qui suit la constatation des pertes, est tenue de réduire le capital d'un montant égal au moins à celui des pertes ou procéder à l'augmentation du capital pour un montant égal au moins à celui de ces pertes ».

Il est à signaler que la réduction de capital peut être effectuée par la diminution de la valeur nominale des actions ou parts sociales sans descendre au dessous du minimum légal (5DT pour les SA et les SARL) ou par la diminution du nombre d'actions ou de parts sociales composant le capital social tout en échangeant les titres existants par un nombre inférieur de nouveaux titres.

B- Réductions de capital non motivées par des pertes

La réduction de capital non motivée par des pertes peut résulter d'une abondance du capital social donnant lieu à un remboursement ou à une remise du non versé lorsqu'il existe des actions partiellement libérées.

Elle peut résulter, également, d'une opération de rachat par la société de ses propres actions. Ainsi, l'article 88 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier stipule que « Sont interdits la souscription et l'achat par la société de ses propres actions.

Toutefois, l'assemblée générale extraordinaire qui décide une réduction du capital non motivée par des pertes peut autoriser le conseil d'administration, pendant une période déterminée à acheter un nombre d'actions en vue de leur annulation.

Dans ce cas, le capital est réduit à concurrence des actions effectivement achetées. Ces actions doivent être annulées dans un délai de trois mois à partir de la date de l'achèvement de l'opération d'achat.

Il est fait mention à cette annulation, sur le recto des titres au porteur, et sur les registres de transfert pour les titres nominatifs.

Si les titres font l'objet de dépôt, leur annulation se fait par une mention en ce sens portée sur les comptes ouverts auprès du dépositaire et par le retrait de ces titres pour leur appliquer les procédures prévues à l'alinéa précédent du présent article.

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux sociétés d'investissement à capital variable ».

La réduction de capital peut être aussi décidée pour la constitution de la réserve légale. Dans ce cas, les principes et la procédure imposés pour une réduction de capital doivent être respectés.

L'article 321 du CSC prévoit que la réduction de capital peut être réalisée suite au refus d'agrément du cessionnaire d'action lorsque cette clause d'agrément est prévue par les statuts de la société. La réduction de capital apparaît dans ce cas comme la solution idéale à ce conflit.

Dans une telle situation et à défaut d'accord entre les parties, le prix des actions est déterminé par un expert comptable inscrit sur la liste des experts judiciaires, désigné par voie de référés par le président du tribunal de première instance du lieu du siège social.

C- Projet de réduction de capital et diligences du commissaire aux comptes

Le conseil d'administration de la société doit préparer un projet de réduction du capital qui sera par la suite vérifié par le commissaire aux comptes par crainte de la non validité de cette opération. Le commissaire aux comptes aura à apprécier les causes et les conditions de la réduction proposée.

Le projet de réduction de capital doit être communiqué au commissaire aux comptes trois mois au moins avant la date de la tenue de l'assemblée générale pour le cas des SARL. Ce délai n'a pas été arrêté pour le cas des SA.

Le commissaire aux comptes est tenu de vérifier le contenu du projet de réduction de capital et d'examiner les motifs et les conditions de l'opération, de contrôler la régularité des causes et conditions de la réduction de capital et de s'assurer que l'égalité entre les actionnaires est respectée, notamment en ce qui concerne les éventuels remboursements en espèces en cas de réduction du montant nominal des actions.

Dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes doit se prononcer sur la régularité de l'opération tout en formulant ses éventuelles observations se rapportant aux insuffisances ou aux irrégularités constatées.

SECTION 3 : LA TRANSFORMATION DE LA SOCIETE

Dans le but de sauvegarder les intérêts de la société et de ses partenaires lors de la modification de la forme juridique de ladite société, le législateur tunisien a fait recours au commissaire aux comptes pour le contrôle de cette opération.

La transformation de société peut résulter, dans certains cas, de contraintes juridiques imposées à la société (Exemple nombre d'associés d'une SARL < 2).

Selon l'article 435 du CSC « Le président du conseil d'administration ou du directoire ou le gérant de la société objet de transformation doit élaborer un projet de transformation dans lequel il expose les causes, les objectifs et la forme de la société qui en sera issue. Un rapport du commissaire aux comptes est, le cas échéant, joint au projet.

Le projet est présenté à l'assemblée générale extraordinaire pour approbation. Cette dernière statue conformément aux dispositions du présent code et aux dispositions spécifiques propres à chaque forme de société ».

❖ Diligences du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes doit examiner le projet de transformation élaboré par les dirigeants sociaux et exposant les causes, les objectifs et la forme de la nouvelle société. Il doit porter son appréciation sur la régularité de l'opération de transformation en s'assurant que :

- La transformation doit aboutir à une société dont la forme est prévue par le code des sociétés commerciales (Article 433 du CSC).
- La société anonyme ne peut se transformer qu'en société en commandite par actions ou en SARL et ce, après au moins deux ans de son existence (Article 433 du CSC).
- La décision de transformation d'une société est prise par l'AGE des associés. Toutefois, la transformation d'une SARL en SNC, en SCS ou en SCA est effectuée suite à la décision de l'AGE prise à l'unanimité sous peine de nullité (Article 143 du CSC).
- La transformation d'une SARL en SA est décidée par l'AGE qui délibère selon les conditions de quorum et de majorité prévues pour les SARL après présentation d'un rapport spécial sur la situation de la société élaboré par un expert comptable ou un comptable. Dans ce cas, les actifs non liquides sont évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC relatifs au commissariat aux apports.

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les intérêts des actionnaires sont protégés au niveau de la nouvelle société formée et ce, en :

- Examinant les statuts de la nouvelle société pour s'assurer que les modifications des clauses statutaires sont dues seulement à la transformation de la société.
- Comparant les engagements de la société avant et après transformation. L'AGE ne peut les augmenter qu'après l'accord unanime de tous les associés.

Le commissaire doit formuler dans son rapport, ses observations sur les points relevés jugés significatifs.

SECTION 4 : L'EMISSION D'OBLIGATIONS CONVERTIBLES EN ACTIONS

En se référant à l'article 340 du CSC « L'assemblée générale extraordinaire sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, relatif aux bases de conversion proposées, autorise l'émission d'obligations convertibles en actions auxquelles les dispositions relatives à l'émission d'obligations sont applicables ».

Les obligations convertibles en actions sont des obligations donnant droit, à leurs titulaires, à la conversion de leurs obligations en actions, dans des périodes bien déterminées et selon les conditions

fixées dans le contrat d'émission de l'emprunt obligataire et ce, pour devenir des actionnaires de la société lors de l'exercice de l'option.

Selon l'article 341 du CSC, l'autorisation d'émission d'obligations convertibles en actions comporte renonciation expresse des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux actions qui seront émises.

L'article 343 du CSC stipule que « Le prix d'émission des obligations convertibles en actions ne peut être inférieur à la valeur nominale des actions que les obligataires recevront en cas d'option pour la conversion ».

Il est à noter, en se référant à l'article 344 du CSC, qu'« A dater de l'autorisation de l'assemblée générale extraordinaire, il est interdit à l'entreprise émettrice, jusqu'à l'expiration du délai ou des délais d'option pour la conversion, de procéder à une nouvelle émission d'obligations convertibles en actions, d'amortir son capital ou de le réduire par voie de remboursement, de distribuer des réserves en espèces ou en titres, de créer des parts bénéficiaires, d'incorporer des réserves ou des bénéfices à son capital et généralement de modifier la répartition des bénéfices.

Au cas où l'entreprise a procédé avant l'ouverture du ou des délais d'option à des émissions d'action à souscrire contre espèces, elle est tenue, lors de l'ouverture de ces délais, de procéder à une augmentation complémentaire de capital réservée aux obligataires qui auront opté pour la conversion et qui, en outre, auront demandé à souscrire des actions nouvelles. Ces actions leurs seront offertes dans les mêmes proportions, ainsi qu'aux mêmes prix et conditions, sauf en ce qui concerne la jouissance, que s'ils avaient eu la qualité d'actionnaires lors desdites émissions d'actions».

Il est à noter que la décision de l'Assemblée Générale Extraordinaire autorisant l'émission d'obligations convertibles en actions doit être précédée par la lecture d'un rapport du conseil d'administration ou du directoire contenant les informations suivantes :

- Le motif de l'émission ainsi que les bases de la conversion proposées ;
- Le ou les délais de l'option ouverte aux obligataires ou l'indication que l'ouverture peut avoir lieu à tout moment.

La décision de l'assemblée générale extraordinaire autorisant l'émission d'obligations convertibles en actions doit également être précédée par un rapport spécial du commissaire aux comptes.

Avant l'émission de son rapport spécial, le commissaire aux comptes doit :

- Revoir le rapport du conseil d'administration ou du directoire (essentiellement les bases de conversion),
- Revoir le contrat d'émission de l'emprunt et effectuer les rapprochements nécessaires avec le rapport de l'organe de gestion de la société,
- Vérifier la régularité de l'opération d'émission et vérifier les bases de la conversion.

Dans ce rapport, le commissaire aux comptes donne son avis sur les bases de conversion proposées.

SECTION 5 : LE FRACTIONNEMENT DES ACTIONS EN CERTIFICATS D'INVESTISSEMENTS ET CERTIFICATS DE DROITS DE VOTES

En se référant à l'article 375 du CSC « L'assemblée générale extraordinaire d'une société anonyme peut décider sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur celui du commissaire aux comptes, la scission des actions en deux titres distincts :

- Le certificat d'investissement, qui représente les droits pécuniaires attachés à l'action. Il est dit privilégié lorsqu'un dividende prioritaire lui est accordé.
- Le certificat de droit de vote, qui représente les autres droits attachés à l'action ».

Les certificats d'investissement sont des valeurs mobilières représentant les droits pécuniaires rattachés à l'action à savoir les droits aux dividendes, aux réserves et au boni de liquidation. Ces certificats sont dits privilégiés lorsqu'un dividende prioritaire leur est accordé. Il s'agit également de titres négociables dont la valeur nominale doit être égale à celle de l'action.

Les certificats de droit de vote sont nominatifs et émis en nombre égal à celui des certificats d'investissement. Par ailleurs, le certificat de droit de vote ne peut être cédé qu'en cas de succession, de donation ou d'opération de fusion ou de scission ou accompagné d'un certificat d'investissement.

Il est de ce fait interdit de prévoir la création de certificats d'investissement et certificats de droit de vote lors de la constitution de la société. Ainsi, selon l'article 376 du CSC « La création de certificats d'investissement peut résulter soit du fractionnement d'actions existantes soit d'une augmentation du capital quelle qu'en soit la forme.

Les certificats d'investissement ne peuvent représenter plus du tiers du capital social.

La création de certificats d'investissement peut être cumulée avec la création d'actions à dividendes prioritaires et, en tout état de cause, le cumul des deux catégories de titres ne peut dépasser quarante neuf pour cent du capital de la société. »

L'article 378 du CSC précise qu'« En cas d'augmentation du capital, les porteurs d'actions bénéficient d'un droit préférentiel de souscription aux certificats d'investissement conformément à la procédure suivie dans les augmentations de capital.

Les certificats de droit de vote résultant de l'augmentation du capital sont répartis entre les porteurs d'actions au prorata de leurs droits, sauf renonciation de leur part ou profit d'un ou de certains d'entre eux ».

❖ Diligences du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes est tenu de communiquer un rapport spécial se rapportant à la régularité de l'opération de fractionnement des actions en certificats d'investissements et certificats de droit de vote. La mission confiée à ce professionnel n'est pas aisée en raison de la nature même de l'opération de fractionnement et de ses particularités.

Il doit, à cet effet examiner le rapport du conseil d'administration ou du directoire qui indique à l'assemblée générale extraordinaire les motifs de la création de ses certificats ainsi que le nombre prévu à émettre. Le commissaire aux comptes doit formuler dans son rapport ses observations ainsi que les éventuelles irrégularités détectées lors de l'accomplissement ses travaux.

Dans le cas d'une augmentation de capital avec **suppression** du droit préférentiel de souscription en créant de **nouveaux** certificats d'investissement, le commissaire aux comptes est tenu d'établir deux rapports spéciaux : le premier porte sur l'augmentation du capital avec suppression du DPS destiné à l'Assemblée Générale Extraordinaire des titulaires d'actions ordinaires et le deuxième destiné à l'assemblée spéciale des détenteurs des certificats d'investissement existants.

SECTION 6 : AUTRES MISSIONS SPECIALES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

§1 L'examen des états financiers intermédiaires des sociétés cotées en bourse

L'article 21 nouveau de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que complétée et modifiée par la loi 99-92, du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier et la LSF prévoit que les sociétés dont les valeurs mobilières représentatives de participation dans le capital permettant de participer dans le capital sont admises à la cote de la bourse sont tenues de fournir au conseil du marché financier et à la bourse des valeurs mobilières de Tunis, outre les documents exigés pour toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne, des indicateurs³⁴ trimestriels concernant l'activité de ces sociétés au plus tard 20 jours après la fin de chaque trimestre de l'exercice comptable. Elles sont également tenues de publier ces indicateurs trimestriels dans le bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis.

L'article 21 bis de la même loi ajoute que ces sociétés sont également tenues de fournir au CMF et la BYMT, sur papier et sur supports magnétiques, au plus tard deux mois, après la fin du premier semestre de l'exercice comptable, des états financiers intermédiaires. Le même article prévoit que ces états doivent être accompagnés du rapport complet du ou des commissaires aux compte³⁵ relatifs à ces états.

Ces états financiers intermédiaires au titre du premier semestre de l'exercice accompagnés du texte intégral du rapport du ou des commissaires aux comptes doivent également être publiés dans le bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis, depuis leur communication au CMF,

³⁴ Ces indicateurs sont déterminés, selon les secteurs, par règlement du CMF

³⁵ Ce commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 20 de la même loi, être membre de l'OECT

dans le même délai.

Toutefois, pour les besoins de la publication dans le quotidien, l'article 21 bis permet de se suffire de la publication des notes obligatoires et des notes importantes formant une unité pertinente à condition d'obtenir l'accord du commissaire aux comptes par écrit.

Le commissaire aux comptes est chargé dans ce cas d'une mission d'examen limité. L'objectif de cette mission est de permettre au commissaire aux comptes de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant à penser que les états financiers ne sont pas, dans tous leurs aspects significatifs, réguliers et sincères.

Les procédures d'examen limité d'états financiers impliquent essentiellement la mise en œuvre d'examens analytiques destinés à identifier les variations et les éléments qui semblent inhabituels.

Une mission d'examen limitée fournit un niveau d'assurance modéré que les informations examinées ne comportent pas d'anomalies significatives et débouche sur une conclusion écrite exprimée, sous la forme d'une, assurance négative. En effet et en cas d'absence de réserves, le commissaire aux comptes doit indiquer dans son rapport d'examen limité qu'il n'a pas relevé de faits lui laissant à penser que les états financiers ne sont pas réguliers et sincères. Le commissaire aux comptes peut évidemment assortir cette assurance négative de réserves ou donner carrément une conclusion défavorable.

Remarque: Autres dispositions spécifiques aux sociétés cotées en bourse:

L'article 19 nouveau de la loi 99-92 du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier stipule que les sociétés admises à la cote de bourse peuvent acheter les actions qu'elles émettent en vue de réguler leurs cours sur le marché. A cet effet:

- L'AGO doit avoir expressément autorisé le conseil d'administration de la société à acheter et à revendre ses propres actions en bourse. Le conseil d'administration fixe notamment les conditions d'achat et de vente des actions sur le marché, le nombre maximum d'actions à acquérir et le délai dans lequel l'acquisition doit être effectuée.
- Cette autorisation ne peut être accordée pour une durée supérieure à trois ans. La société

ne peut détenir plus de 10% des actions en circulation. Ces actions doivent être nominatives et entièrement libérées lors de l'acquisition.

- La société doit disposer au moment de la décision de l'assemblée générale de réserves autres que les réserves légales d'un montant au moins égal à la valeur de l'ensemble des actions à acquérir calculée sur la base du cours justifiant la régulation du marché.
- Les actions détenues par la société émettrice ne donnent droit ni aux dividendes qui doivent être déposés dans un compte de report à nouveau, ni au droit de souscription en cas d'augmentation de capital en numéraire, ni au droit de vote. Elles ne sont pas prises en considération pour le calcul des différents quorums.
- Avant de procéder au rachat de ses propres titres autorisé par l'assemblée générale, la société doit en informer le conseil du marché financier. A la clôture de l'opération de régulation, la société adresse au conseil du marché financier un rapport détaillé sur son déroulement et sur les effets qu'elle a engendrés.

Il est à noter que le commissaire aux comptes n'a, au titre de l'opération de rachat de ses propres titres par une société cotée en vu de réguler leur cours sur le marché, aucune mission spéciale. Il n'en demeure pas moins qu'il doit, dans le cadre de sa mission permanente, vérifier la régularité de l'opération et notamment la satisfaction des conditions imposées par la loi.

§2 L'examen du prospectus d'émission par appel public à l'épargne

L'article 2 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier stipule que toute société ou organisme qui émet des valeurs mobilières ou produits financiers par appel public à l'épargne doit, chaque fois et au préalable publier un prospectus destiné à l'information du public et portant notamment sur l'organisation de la société ou de l'organisme, sa situation financière et l'évolution de son activité ainsi que les caractéristiques et l'objet du titre ou du produit émis.

Le même article ajoute que le prospectus est préparé selon des modèles fixés par le CMF et que le projet de prospectus d'émission est soumis pour visa au CMF.

L'annexe 1 au règlement du CMF relatif à l'appel public à l'épargne approuvé par arrêté du ministre des finances du 17 novembre 2000 est venue expliciter le schéma du prospectus en précisant, qu'outre l'attestation des personnes physiques assumant la responsabilité du prospectus, ce dernier doit

contenir le nom, adresse et qualification des commissaires aux comptes qui ont procédé à la vérification des comptes annuels des trois derniers exercices ainsi que la signature du commissaire aux comptes ayant procédé à l'examen du prospectus précédée de la mention du type de diligences effectuées. Cette mention, selon l'annexe sus citée, devrait être la, suivante: « Nous avons procédé à la vérification des informations financières et des données comptables figurant dans le présent prospectus en effectuant les diligences que nous avons estimé nécessaires selon les normes de la profession. Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la régularité des informations financières et comptables présentées ». Le commissaire aux comptes doit également indiquer les autres renseignements qui figurent dans le prospectus et qui ont été vérifiés par lui ainsi que, le cas échéant, les réserves formulées par lui.

§3 Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des groupes de sociétés:

La société mère ayant un contrôle de droit ou de fait d'autres sociétés doit établir, outre ses propres états financiers annuels et son propre rapport de gestion, des états financiers consolidés et un rapport de gestion relatif au groupe de sociétés.

Ces états financiers consolidés sont soumis, conformément aux dispositions de l'article 471 alinéa 2 nouveau du CSC, au contrôle du ou des commissaires aux comptes de la société mère³⁶ qui doivent être inscrits au tableau de l'OECT

En cas d'établissement d'états financiers consolidés par la société mère, le commissaire aux comptes de cette dernière peut, conformément aux dispositions de l'article 471 du CSC, procéder à des investigations auprès de l'ensemble des sociétés membres du groupe³⁷. Il doit même, avant de certifier les états financiers consolidés, consulter les rapports des commissaires aux comptes des sociétés appartenant au groupe lorsque celles-ci sont soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit présenter un rapport sur le contrôle des comptes consolidés

³⁶ Ajouté par l'article 6 de la LSF qui a modifié l'article 471 alinéa 2 du CSC

³⁷ Le groupe de société est un ensemble de sociétés ayant chacune sa personnalité juridique mais liées par des intérêts communs en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, tient les

ainsi que sur la vérification du rapport de gestion relatif au groupe selon les mêmes règles et principes régissant l'établissement du rapport général sur les états financiers individuels.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes des sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur doivent, nonobstant les autres obligations légales, communiquer à la BCT une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales et ce si le total bilan au titre des états financiers consolidés dépasse un montant fixé par décret. Cette obligation de communication à la BCT a été, en réalité, prévue par les dispositions de l'article 13 quater du CSC³⁸ qui a mis la même obligation à la charge des commissaires aux comptes de deux autres types de sociétés à savoir:

- les sociétés faisant appel public à l'épargne,
- les sociétés dont le total des engagements auprès des établissements de crédit et l'encours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret.

§4 La certification de l'état trimestriel du portefeuille des SICAV

L'article premier du code des organismes de placement collectif promulgué par la loi 2001-83 du 24 juillet 2001 stipule que sont considérés comme OPC :

- les OPCVM qui comprennent les SICAV et les fonds communs de placement en valeurs mobilières,
- les fonds communs de créances.

L'article 2 du même code définit les SICAV comme étant des sociétés anonymes ayant pour objet unique la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières.

Les SICAV en Tunisie sont gérées par des sociétés de gestion indépendantes (SA ayant pour objet unique la gestion des portefeuilles des OPCVM). Leurs actifs sont obligatoirement déposés auprès d'un dépositaire unique (une banque ou l'une des personnes morales ayant leur siège social en Tunisie et figurant sur une liste fixée par arrêté du ministre des finances).

autres sous son pouvoir de droit ou de fait et y exerce son contrôle assurant ainsi une unité de décision. Le contrôle est présumé à partir de 40%.

³⁸ Ajouté par l'article 7 de la LSF.

L'article 8 du code des organismes de placements collectifs a institué pour les SICAV l'obligation d'établir et de publier, dans un délai de trente jours à compter de la fin de chaque trimestre, la composition de leur actif au bulletin officiel du CMF. Le commissaire aux comptes³⁹ de la SICAV est tenu, outre de contrôler les comptes annuels, de certifier l'exactitude de l'état trimestriel de la composition de l'actif de la société avant sa publication au bulletin officiel du CMF.

Les normes comptables des OPCVM sont venues reprendre et renforcer ces dispositions. En effet, la norme comptable relative à 'la présentation des états financiers des OPCVM précise dans son paragraphe 30 que« les OPCVM sont tenus, conformément aux dispositions légales, de présenter des situations trimestrielles» qui doivent être établies selon les mêmes principes comptables utilisés pour l'établissement des états financiers annuels et comportant le bilan, l'état de résultat, l'état de variation de l'actif net et les notes aux états financiers.

Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes s'assure principalement que la composition physique de l'actif (nombre des titres détenus) est correcte et que l'évaluation faite du dit actif est conforme aux dispositions des normes comptables relatives aux OPCVM.

Il y a lieu également de noter que l'article 51 du code des organismes de placement collectif stipule que les commissaires aux comptes des OPC sont, indépendamment de leurs obligations légales, tenus:

- de signaler immédiatement au conseil du marché financier tout fait de nature à mettre en péril les intérêts des OPC, des actionnaires et des porteurs de parts,
- de remettre au CMF, dans les six mois qui suivent la clôture de chaque exercice, un rapport concernant le contrôle effectué par eux,
- d'adresser au CMF une copie de leur rapport destiné, selon le cas, à l'assemblée générale de l'OPC qu'ils contrôlent ou à son gestionnaire.

§5 Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des banques, des entreprises d'assurance et des sociétés faisant appel public à l'épargne

³⁹ Désigné par le conseil d'administration ou le directoire de la SICAV (Art 8 du code des nécessairement parmi les experts comptables membres de l'OECT,(Art 51 du code des OPC applicable à tous les OPC)

A/ Les banques:

Outre les obligations légales mises à leur charge par le code des sociétés commerciales ou encore par la loi 94-117 du 14 novembre 1994, les commissaires aux comptes des établissements de crédit, qui doivent être membres de l'OECT, se sont investis, conformément aux dispositions de l'article 35 de la loi 2001-65 du 10 juillet 2001⁴⁰ relative aux établissements de crédit, d'une mission spéciale mettant à leurs charges 3 principales obligations envers la Banque Centrale de Tunisie.

A cet effet, les commissaires aux comptes des établissements de crédit sont tenus de :

- signaler immédiatement à la Banque Centrale de Tunisie tout fait de nature à mettre en péril les intérêts de la banque contrôlée ou des déposants,
- remettre à la Banque Centrale de Tunisie dans les six mois qui suivent la clôture de chaque exercice, un rapport concernant le contrôle effectué par eux. Ce rapport est établi dans les conditions et selon les modalités fixées par la BCT,
- communiquer à la Banque Centrale de Tunisie copie de leur rapport destiné à l'assemblée générale et aux organes de gestion de l'établissement contrôlé.

Si la dernière obligation n'implique pas de la part des commissaires aux comptes l'accomplissement de diligences supplémentaires, il n'en demeure pas moins que pour satisfaire aux exigences des deux premières, ils seront amenés à redéfinir le cadre général de leur mission, traditionnellement orientée vers la certification de la régularité et la sincérité des comptes, pour juger de la capacité des banques auditées à maîtriser leurs risques d'engagement.

Aussi, la Banque Centrale de Tunisie a-t-elle défini, dans ces différentes circulaires et notes de référence (circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée par la circulaire B.C.T n° 99-04 du 19 mars 1999, et la note aux banques n° 93-23 du 30 juillet 1993), les objectifs de la mission d'audit des commissaires aux comptes au sein des banques. Certains s'inscrivent dans le cadre général de leur mission, d'autres, de nature purement prudentielle, peuvent être résumés comme suit:

- Evaluation des procédures d'octroi de crédit..de recouvrement des créances et de suivi des engagements:

⁴⁰ Les commissaires aux comptes des banques étaient investis de la même mission en vertu des dispositions de la loi 94-25 du 7 février 1994 portant refonte de l'ancienne loi bancaire.

L'institut d'émission exige dans ce cadre; des conclusions expresses sur le degré de fiabilité des procédures usitées au sein des banques et leur capacité de répondre aux objectifs généraux de contrôle interne, et notamment celles relatives aux domaines de gestion suivants:

- L'approbation, la notification et l'octroi des crédits;
- L'élaboration et la mise en application des programmes d'amortissement et de recouvrement des prêts échus et impayés;
- Le suivi des engagements.
- Evaluation de la qualité des actifs figurant au bilan et en hors bilan:

Cette évaluation devrait permettre l'identification des actifs à problèmes et leur classement par référence aux critères de la circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée par la circulaire de la B.C.T n° 99-04 du 19 mars 1999.

L'évaluation doit couvrir au moins 80% du total des actifs du bilan et du hors bilan, particulièrement:

a- La totalité des actifs en contentieux, douteux ou litigieux ainsi que ceux ayant fait l'objet de réservation d'intérêt ou ayant été marqués par un incident de paiement de quelque nature que ce soit;

b- La totalité des prêts et avances renégociés, c'est-à-dire ceux ayant fait l'objet d'un arrangement, d'un rééchelonnement ou d'une consolidation;

c- La totalité des concours accordés aux actionnaires qui détiennent plus de 5% du capital de la banque, aux administrateurs et aux dirigeants de la banque;

d- La totalité des actifs ordinaires supérieurs à 100 mille dinars et particulièrement les concours (prêts, participations et autres) dispensés à des bénéficiaires affiliés à un même groupe

Appréciation du caractère suffisant des provisions constituées pour la couverture des risques de pertes sur prêts et engagements par signature:

Cette étape, étroitement liée aux conclusions de l'évaluation précédente; devrait s'effectuer en comparant les provisions constituées par la banque auditée à celles requises en vertu des règles minimales de provisionnement édictées par la circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée par la circulaire de la B.C.T n° 99-04 du 19 mars 1999.

Les provisions constituées par la banque auditée doivent être affectées spécifiquement à tout actif classé égal ou supérieur à 50 mille dinars ou 0,5% des fonds propres nets.

- Vérification du respect par les banques auditées des règles de comptabilisation des produits générés par les crédits:

Les commissaires aux comptes vérifient, à cet effet, que les banques auditées n'ont pas procédé à l'incorporation au niveau de leurs résultats de la partie non encaissée des intérêts des actifs de la classe 2, 3 et 4.

- Identification et quantification des concentrations de crédits:

Cette identification permettrait aux commissaires aux comptes de vérifier le respect par les banques auditées des règles de division des risques mis à leur charge par la circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991.

La note aux banques n° 93-23 du 30 juillet 1993 prévoit en outre l'identification des concentrations de crédit représentant 25% ou plus des fonds propres nets de la banque auditée, en mettant l'accent sur les concours accordés aux emprunteurs apparentés ou affiliés à un même groupe ou aux principaux secteurs d'activité économique.

- Appréciation de l'adéquation des fonds propres :

Le commissaire aux comptes devrait apprécier l'aptitude des fonds propres de la banque auditée à supporter les risques d'insolvabilité qu'elle encourt. Dans la mesure où ces fonds propres s'avèrent insuffisants pour supporter les opérations actuelles et futures, ou lorsque la banque s'avère techniquement insolvable, le commissaire aux comptes devra évaluer le montant du capital additionnel requis pour assurer la viabilité et la pérennité de l'institution contrôlée.

B/ Les entreprises d'assurance et de réassurance:

A l'instar des établissements de crédit, l'article 61 (nouveau) du code des assurances promulgué par la loi 92-24 du 9 mars 1992 tel que modifié et complété par la loi 94-10 du 31 janvier 1994, la loi 97-24 du 28 avril 1997 et la loi 2002-37 du 1 avril 2002 a mis à la charge des commissaires aux comptes des entreprises d'assurance et des entreprises de réassurance, qui doivent être membres de l'OECT, 3 obligations envers le ministre chargé des finances, et ce nonobstant leurs obligations légales habituelles.

Ces obligations) qui constituent une' reproduction presque textuelle de celles mises à la charge des commissaires aux comptes des banques) sont les suivantes:

- signaler immédiatement au ministre chargé des finances tout fait de nature à constituer un danger pour les intérêts de la compagnie ou les bénéficiaires de contrats d'assurance,
- remettre au ministre chargé des finances) dans les six mois qui suivent la clôture de chaque exercice) un rapport concernant le contrôle effectué par eux. Ce rapport est établi dans les conditions et selon les modalités fixées par le ministre chargé des finances)
- adresser au ministre chargé des finances une copie de leur rapport destiné à l'assemblée générale et aux organes de l'entreprise contrôlée.

C/ Les sociétés faisant appel public à l'épargne :

L'article 13 quater du CSC⁴¹ stipule que les commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne doivent, outre les autres obligations-légales, communiquer à la BCT une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales.

Par ailleurs, l'article 3 sexis⁴² de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que modifiée par les textes subséquents stipule que le commissaire aux comptes de toute société faisant appel public à l'épargne doit, nonobstant ses autres obligations légales:

- signaler immédiatement au CMF tout, fait de nature à mettre en péril les intérêts de la société ou les porteurs de ses titres,

⁴¹ Ajouté par l'article 7 de la LSF

⁴² Ajouté par l'article 8 de la LSF

- remettre en même temps au CMF une copie de chaque rapport adressé à l'assemblée générale.

Remarque:

Le CMF (pour les OPC), la BCT (pour les banques) et le ministre des finances (pour les compagnies d'assurances) peuvent prononcer à l'encontre de tout commissaire aux comptes respectivement d'un OPC, d'une banque ou d'une compagnie d'assurances qui manque aux obligations mises à sa charge, une décision d'interdiction d'exercer ses fonctions auprès des organismes précités et ce, à titre provisoire, pour une durée qui ne peut dépasser trois ans, ou à titre définitif.

TROISIEME PARTIE

LA RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE

AUX COMPTES

Chapitre 1 : Responsabilité civile du commissaire aux comptes

Chapitre 2 : Responsabilité pénale du commissaire aux comptes

Chapitre 3 : Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

CHAPITRE I : LA RESPONSABILITE CIVILE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La responsabilité civile peut être définie comme l'obligation, pour une personne, de réparer un dommage subi par autrui, à la suite de l'événement dont elle est responsable.

SECTION 1 : RESPONSABILITE CIVILE POUR FAUTE COMMISE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Selon l'article 272 du CSC « les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers des conséquences dommageables des négligences et fautes par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions ».

Ainsi, la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être engagée qu'en cas de réunion des 3 éléments suivants :

- La faute : soit omettre par le commissaire aux comptes ce qu'il était tenu de faire, soit faire ce dont il était tenu de s'abstenir (Violation du secret professionnel, non accomplissement des diligences nécessaires, absence d'information des actionnaires des irrégularités relevées...).
- Le préjudice : Il s'agit du dommage moral ou pécuniaire causé par le commissaire aux comptes. Ce préjudice doit être effectif et certain ;
- Le lien de causalité entre la faute et le préjudice : la faute commise a des conséquences dommageables directes et a causé un préjudice pour la société ou pour les tiers.

SECTION 2 : LA RESPONSABILITE CIVILE POUR FAUTE COMMISE PAR LES COLLABORATEURS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire est responsable des fautes commises par ses collaborateurs et par toutes les personnes qui l'ont assisté dans l'exécution de la mission.

Toutefois, le commissaire aux comptes pourra de son côté engager la responsabilité contractuelle du ou des collaborateurs fautifs en recourant contre eux pour indemnisation.

SECTION 3 : LA RESPONSABILITE CIVILE POUR FAUTE COMMISE PAR LES DIRIGEANTS DE LA SOCIETE

Les commissaires aux comptes sont solidairement responsables avec les membres du conseil d'administration ou du directoire des fautes commises par ces derniers s'ils en étaient au courant et n'ont pas avisé les actionnaires.

En effet, l'article 272 Alinéa 2 du CSC précise que les commissaires aux comptes « ne sont civilement responsables des infractions commises par les membres du conseil d'administration ou les membres du directoire sauf si en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale ».

La responsabilité, par solidarité, des commissaires aux comptes est donc engagée si les trois conditions suivantes sont réunies :

- La ou les fautes commises par les membres du conseil d'administration ou les membres du directoire sont constitutives d'infractions ;
- Le ou les commissaires aux comptes ont eu connaissances de ces infractions ;
- Le ou les commissaires aux comptes n'ont pas révélé ces infractions à l'assemblée générale.

Le droit à l'action s'éteint par la prescription ou par la renonciation de la société à son droit de recours et non pas par le quitus. L'action en responsabilité contre les administrateurs, tant sociale qu'individuelle, se prescrit par trois ans à partir de la découverte du fait dommageable. Lorsque le fait est qualifié de crime, l'action en responsabilité se prescrit par 10 ans.

CHAPITRE II : LA RESPONSABILITE PENALE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La responsabilité pénale est engagée si les 3 éléments suivants sont réunis :

- Élément légal : la disposition ou la loi le régissant ou l'interdisant ;
- Élément matériel : l'action (fait positif) ou l'omission (fait négatif) ;
- Élément moral : l'élément psychologique qui consiste en une faute qui peut être voulue intentionnellement, réfléchie, préméditée ou présumée.

Selon l'article 271 du CSC « Est puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de mille deux cents à cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire aux comptes qui aura sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé au procureur de la république les faits délictueux dont il aura eu connaissance.

Les dispositions de la loi pénale relative à la révélation du secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes ».

Il est à noter que la responsabilité pénale du commissaire aux comptes pourrait être engagée dans d'autres situations. Nous citons, notamment :

- La violation du secret professionnel,
- L'exercice illégal de la profession,
- L'approbation d'indications inexactes en cas de suppression du DPS,
- L'absence de notification des signes précurseurs de difficultés économiques.

Les actions en responsabilité contre les commissaires aux comptes se prescrivent par un délai de trois ans à compter de la découverte du fait délictueux. Ce délai est de 10 ans, si le fait est qualifié de crime.

SECTION 1 : LES INFORMATIONS MENSONGERES SUR LA SITUATION DE LA SOCIETE

Il s'agit des informations mensongères données par le commissaire aux comptes dans ses rapports destinés à l'assemblée générale ainsi que de toutes informations qu'il a pu donner ou confirmer verbalement ou par écrit aux actionnaires ou aux tiers au sujet de la situation de la société. Il peut s'agir également de la réticence ou du silence du commissaire aux comptes sur les irrégularités détectées lors de l'accomplissement de ses diligences (non révélées ou non mentionnées dans ses rapports et avis).

Il est à noter que ces informations doivent se rattacher à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes.

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes ne peut pas être engagée si l'information a été diffusée par la société sans que le commissaire aux comptes ne soit au courant de sa nature mensongère.

SECTION 2: LA NON REVELATION DES FAITS DELICTUEUX AU PROCUREUR DE LA REPUBLIQUE

Il s'agit de l'existence de fait délictueux dont le commissaire aux comptes a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions ou suite à la mise en place de diligences et contrôles spécifiques et devant être dénoncées par ses soins.

En cas de non révélation de faits délictueux, l'article 271 du CSC soumet le commissaire aux comptes à un emprisonnement de 1 à 5 ans et/ou à une amende de 1 200 à 5 000 dinars.

SECTION 3 : LA VIOLATION DU SECRET PROFESSIONNEL

L'article 254 du code pénal prévoit que « les médecins, chirurgiens et autres officiers de santé ainsi que les pharmaciens, les sages femmes, et toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession, de secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou autorise à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets seront punis d'un emprisonnement de 6 mois et d'une amende de 500 francs ».

Le commissaire aux comptes est soumis au secret professionnel pour les informations qui lui ont été confiées par la société ainsi que pour celles dont il a eu connaissance lors l'exercice de sa mission.

La divulgation du secret professionnel, que ce soit écrite ou orale, partielle ou totale, faite à une ou à plusieurs personnes même si à titre confidentiel, engage la responsabilité du commissaire aux comptes et ce, indépendamment de toute intention de nuire de sa part.

Toutefois, la responsabilité pénale du commissaire aux comptes n'est pas engagée en cas de vol de ses dossiers ou en cas de violation du secret par l'un de ses collaborateurs car la responsabilité pénale pour fait d'autrui n'est pas prévue par la loi tunisienne.

SECTION 4 : LES AUTRES INFRACTIONS

A- L'exercice illégal de la fonction de commissaire aux comptes

Selon l'article 26 de la loi 88-108 du 18 août 1988 « ...l'exercice illégal de la profession d'expert comptable ou de la fonction de commissaire aux comptes, ainsi que l'usage abusif de ces titres ou les appellations des sociétés d'expertise comptable, de sociétés de commissariat aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou confusion avec ceux-ci constituent un délit puni des mêmes peines que celles prévues par l'article 159 du code pénal sans préjudice des sanctions disciplinaires ». L'article 159 du code pénal prévoit une peine d'emprisonnement de deux ans et une amende de 1.000 francs.

Les personnes exerçant illégalement la fonction de commissaire aux comptes sont ceux qui, sans avoir la possibilité, attestent la régularité et la sincérité des comptes de la société. Il peut s'agir de personnes non inscrites aux tableau de l'OECT ou de la CCT, des personnes frappées de radiation, d'interdiction ou de suspension d'exercice et des membres de la CCT n'ayant pas le droit d'exercer dans certaines sociétés (sociétés anonymes, cas de dépassement de 2 des limites chiffrées fixées par le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006).

B- Indication inexacte en cas de suppression du DPS

Selon l'article 313 alinéa 2 du CSC, sont punis d'une amende de cent vingt à mille deux cent Dinars les contrôleurs qui, sciemment, présentent ou approuvent des mentions inexactes figurant dans les rapports visés par les articles 291 à 310 du CSC.

Il s'agit essentiellement de l'approbation, en connaissance de cause, d'indications inexactes contenues dans les rapports du conseil d'administration ou du directoire présentés à l'assemblée générale lors d'une augmentation de capital avec suppression du DPS.

C- Absence de notification des signes précurseurs de difficultés économiques

Selon alinéa 2 nouveau de l'article 55 de la loi 95-34 du 17 avril 1995 tel que modifiée par la loi 99-63 du 14 juillet 1999 et la loi 2003-79 du 29 décembre 2003 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, est puni d'une amende de 500 à 10.000 DT, le commissaire aux comptes qui s'abstient de la notification des difficultés économiques bien qu'il en ait eu connaissance.

D- Infractions fiscales

Selon l'article 82 du code de l'IRPP et de l'IS « Les agents d'affaires, conseils fiscaux, experts et toutes autres personnes qui font profession indépendante de tenir ou d'aider à tenir des livres comptables et qui auront sciemment établi ou aidé à établir de faux comptes et documents comptables pour amoindrir la base de l'impôt ou l'impôt lui-même, sont, outre le retrait de l'agrément, passibles d'une amende de 500 DT à 10 000 DT et d'un emprisonnement de 16 jours à cinq ans ».

Il est à noter que le commissaire aux comptes qui certifie des états financiers dissimulant une fraude fiscale qu'il a découverte au cours de sa mission aurait indirectement aidé à établir et à publier de faux comptes.

CHAPITRE III : LA RESPONSABILITE DISCIPLINAIRE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes est prévue pour les membres de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. L'OECT est muni de pouvoirs disciplinaires les plus étendus.

Il comporte, ainsi, une chambre de discipline dont la composition, les modalités de fonctionnement ainsi que les conditions d'application de ses sanctions disciplinaires sont déterminées par le décret 89-541 du 2 mai 1989 fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'OECT.

La chambre de discipline est composée, selon l'article 16 de ce décret, de :

- Un juge désigné par le ministre de la justice,
- Trois fonctionnaires désignés par le ministre des finances,
- Trois membres de l'ordre élus au scrutin secret par l'assemblée générale de l'ordre pour une durée de trois ans, parmi les membres remplissant les conditions d'éligibilité au conseil de l'ordre et inscrits au tableau de l'ordre depuis plus de trois ans.

Les membres du conseil de l'ordre et les membres de la commission de contrôle ne peuvent pas faire partie de la chambre de discipline.

Il est à noter que, selon l'article 17 du décret 89-541, la chambre de discipline pourrait être saisie par le conseil de l'ordre, par le ministre des finances, par le commissaire du gouvernement (représentant du ministre des finances auprès de l'ordre), par la commission de contrôle ou par tout tiers intéressé.

SECTION 1 : L'INDEPENDANCE DE LA RESPONSABILITE DISCIPLINAIRE

Selon l'article 27 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 « Il est institué auprès de l'ordre une chambre de discipline chargée notamment de sanctionner les infractions à la réglementation professionnelle et au règlement intérieur de l'ordre et, en général toutes infractions à l'une quelconque des règles de l'ordre ».

L'objectif est de garantir la compétence et de la moralité professionnelle de tous les membres de l'OECT. Constituent, ainsi, des cas de fautes disciplinaires :

- Les infractions aux lois, règlements et règles professionnelles qu'il s'agisse de la loi organique, de son décret d'application, du règlement intérieur ou du code des devoirs professionnels ;
- Toute négligence grave du commissaire dans l'exercice de sa profession ;
- Tout fait contraire à la probité ou à l'honneur susceptible de porter atteinte à la réputation de l'ensemble de la profession.

Il est à noter que cette responsabilité disciplinaire ne constitue pas un obstacle quant au déclenchement de la responsabilité civile ou pénale du commissaire aux comptes. L'article 23 du décret 89-541 du 25 mai 1989 prévoit la possibilité pour le président de la chambre de discipline de différer les poursuites notamment lorsque l'intéressé est poursuivi devant une autre juridiction.

Il est à noter également que l'action disciplinaire est indépendante de l'action pénale et de l'action civile. L'action disciplinaire vise l'honneur de la profession alors que l'action pénale vise l'intérêt de la société et l'action civile vise la réparation d'un dommage subi par la société ou par une personne.

SECTION 2 : LES MODALITES DE LA REPRESSION DISCIPLINAIRE

Selon l'article 27 Alinéa 2 de la loi n° 88-108 « les sanctions susceptibles d'être prononcées par la chambre de discipline, suivant la gravité de la faute, sont :

- L'avertissement,
- Le blâme écrit adressé à l'intéressé,
- La suspension de l'ordre, de un à cinq ans,
- La radiation du tableau de l'ordre ».

La décision de la chambre de discipline doit être motivée et notifiée par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de dix jours à compter de sa date aux parties concernées et au ministre des finances.

Il est à noter que les décisions de la chambre de discipline sont susceptibles de recours par voie d'appel devant la cour d'appel et devant le tribunal administratif en matière de cassation.