I.H.E.C

Mastère Professionnel en Comptabilité

Commissariat aux comptes

En Tunisie

FADHEL JAOUA

Septembre 2016

Scanned with CamScanner

Scanned with CamScanner

PROGRAMME

Introduction

PREMIERE PARTIE : LE STATUT 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
Section 2 : La procédure de désignation
Section 3 : Le nombre de commissaire aux comptes
Section 4 : Les sanctions relatives aux règles de nomination des commissaires aux comptes

CHAPITRE II : LES QUALITES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : L'indépendance
Section 2 : La moralité
Section 3 : La compétence

CHAPITRE III : LA CESSATION DES FONCTIONS DES COMMISSAIRES AUX COMPTES
Section 1 : L'arrivée du terme
Section 2 : La démission
Section 3 : La récusation
Section 4 : Les autres causes de cessation des fonctions
Section 5 : La publicité de la cessation des fonctions

DEUXIEME PARTIE : LES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

CHAPITRE I : LES CONDITIONS GENERALES DE DEROULEMENT DES MISSIONS
Section 1 : Le respect du secret professionnel
Section 2 : La non immixtion dans la gestion
Section 3 : La diligence
Section 4 : La représentation et l'assistance
Section 5 : Le cas de co commissariat aux comptes

CHAPITRE II : LES DROITS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : Le droit à la coopération du client
Section 2 : Le droit d'investigation
Section 3 : Le droit à la perception des honoraires

CHAPITRE III : LA MISSION GENERALE (OU PERMANENTE) DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : L'audit des états financiers en vue de la certification
Section 2 : La vérification de la sincérité du rapport de gestion
Section 3 : Le contrôle des conventions réglementées
Section 4 : L'obligation d'alerte au titre des entreprises en difficulté
Section 5 : L'obligation de révélation des faits délictueux
Section 6 : L'obligation de diligences en matière de tenue des comptes de VM

Scanned with CamScanner

CHAPITRE IV- LES MISSIONS SPECIALES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : L'augmentation du capital (avec suppression du DPS et par compensation de créances)
Section 2 : La réduction du capital
Section 3 : La transformation de la société
Section 4 : L'émission d'obligations convertibles en actions
Section 5 : Le fractionnement des actions en CI et CDV
Section 6 : L'achat ou la conversion des parts de fondateurs émises avant l'entrée en vigueur du CSC
Section 7 : Autres missions spéciales (groupe, SFAPE, OPC, banques, Assurances)

TROISIEME PARTIE : LE RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

CHAPITRE I : LA RESPONSABILITE CIVILE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : La responsabilité civile pour faute commise par le commissaire aux comptes
Section 2 : La responsabilité civile pour faute commise par les collaborateurs du commissaire aux comptes
Section 3 : La responsabilité civile pour faute commise par les dirigeants de la société

CHAPITRE II : LA RESPONSABILITE PENALE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Sections 1 : Les informations mensongères sur la situation de la société
Section 2 : La non révélation des faits délictueux
Section 3 : La violation du secret professionnel
Section 4 : Les autres infractions

CHAPITRE III : LA RESPONSABILITE DISCIPLINAIRE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
Section 1 : L'indépendance de la responsabilité disciplinaire
Section 2 : Les modalités de la répression disciplinaire

Scanned with CamScanner

Introduction

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

D'après 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 ».

L'analyse des dispositions de l'article 16 nous amène à distinguer le commissaire aux comptes d'autres notions voisines :

§1- Commissaire aux comptes et expert comptable :

Il est clair que le commissariat aux comptes est une fonction et non pas un titre. En effet, il n'y a comme titre et par conséquent comme profession que l'expert comptable et c'est l'expert comptable (ou le technicien de comptabilité) qui peuvent assurer la fonction de commissaire aux comptes. Il n'y a donc pas, de par la loi elle même, de titre qui s'appellerait commissaire aux comptes, et l'expert comptable peut, parmi ses différentes missions, assurer la fonction de commissaire aux comptes.

En effet, les experts comptables sont ceux qui, d'après l'article 2 de la loi 88-108, en leur propre nom et sous leur responsabilité font mission habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels ils ne sont pas liés par un contrat de travail. Ils sont également habilités à attester la sincérité et la régularité des comptabilités et des comptes de toute nature vis à vis des entreprises qui les ont chargés de ces missions soit à titre contractuel soit en vertu des dispositions législatives et réglementaires et notamment celles relatives à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes de sociétés. Ils peuvent aussi analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. Dans toutes leurs activités, ils font rapport de leurs constatations, conclusions et suggestions.

Les experts comptables, ainsi définis, doivent en outre, en vertu des dispositions de l'article 3 de la loi 88-108, être inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie. L'inscription au tableau de l'ordre est subordonnée à des conditions de nationalité, de moralité et de compétence prévues par l'article 3 sus visé et par le décret 89-541 du 25 mai 1989 fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'ordre des experts comptables de Tunisie notamment dans son chapitre 2 relatif aux modalités d'inscription au tableau de l'ordre.

Scanned with CamScanner

De ce qui précède, il découle que nul ne peut exercer la profession d'expert comptable s'il n'est pas inscrit au tableau de l'OECT et que parmi les activités de cette profession, figure la fonction de commissaire aux comptes.

§2- *Commissaire aux comptes et auditeur*

On rappelle que l'audit est le contrôle des comptes permettant de rassembler les éléments probants en vue de l'expression d'une opinion sur les états financiers.

Par ailleurs, de la définition de la profession d'expert comptable, on peut retenir que ce dernier peut être chargé d'une mission d'attestation de la régularité et de la sincérité des comptes (donc d'expression d'une opinion sur les états financiers) soit à titre contractuel soit en vertu des dispositions législatives et réglementaires.

Il en découle que cette mission peut être soit contractuelle c'est à dire librement confiée par la société et on parle alors d'audit ou de contrôle des comptes contractuel, soit légale c'est à dire confiée par la société en application de la loi et on parle alors d'audit ou de contrôle des comptes légal : c'est le commissariat aux comptes.

Ainsi, le commissaire aux comptes n'est autre que l'auditeur légal de la société.

Le commissaire aux comptes qui est l'auditeur légal et l'auditeur contractuel utilisent les mêmes techniques et procédures d'audit jugées nécessaires pour atteindre l'objectif de l'audit.

§3- *Commissaire aux comptes et réviseur des comptes*

Ces deux notions sont très voisines. Elles sont toutes les deux légales et elles impliquent pratiquement la même mission. Toutefois, l'appellation « commissaire aux comptes » et l'appellation « réviseur des comptes » sont distinguées en fonction de l'entreprise contrôlée.

En effet, et conformément aux dispositions de l'article 13 de la loi 89-9 du 1er février 1989 relative aux participations, entreprises[1] et établissements publics telle que modifiée et complétée par la loi 94-102 du 1er août 1994 et la loi 96-74 du 29 juillet 1996, 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 effectuée par un membre de l'ordre des experts comptables de Tunisie selon les conditions et modalités fixées par 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. Ce décret reprend pratiquement les mêmes dispositions relatives au commissariat aux comptes dans les sociétés commerciales.

[1] Sont considérées des entreprises publiques, les EPNA dont la liste est fixée par décret, les sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'Etat et les sociétés dont le capital est détenu par l'Etat à plus de 50%. Il en résulte qu'un EPNA non prévu par le décret n'est pas considéré, au sens de la loi 89-9, comme entreprise publique

Scanned with CamScanner

Ainsi, le terme « réviseurs des comptes » n'est il pas réservé aux contrôleurs des comptes des établissements publics n'ayant pas un caractère administratif et des sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'Etat. Le contrôleur légal des comptes des autres entreprises y compris les entreprises publiques ayant la forme d'une société anonyme est appelé « commissaire aux comptes ».

§4- Commissaire aux comptes et commissaire aux apports :

Bien que de point de vue terminologique, les deux notions aient un point commun à savoir « commissaire » et bien que commissariat aux comptes et commissariat aux apports soient tous les deux des institutions légales, commissaire aux comptes et commissaire aux apports sont deux fonctions différentes de par la nature de leur mission.

En effet, si le commissaire aux comptes a pour mission principale d'attester la sincérité et la régularité des comptes, le commissaire aux apports est chargé d'évaluer, sous sa propre responsabilité, la valeur des apports en nature faits à une société lors de sa constitution ou lors de l'augmentation de son capital ou à l'occasion d'une opération de fusion ou scission.

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

Longtemps considérés comme les *mandataires des actionnaires* chargés d'exprimer une opinion afin de permettre à ceux ci de se prononcer en connaissance de cause sur les comptes sociaux, les commissaires aux comptes ont été progressivement investis, par diverses dispositions légales et réglementaires (CSC, loi 95-34 du 17/4/1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée par la loi 99-63 du 15/7/1999 et la loi 2003-79 du 29/12/2003, loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que modifiée par la loi 99-92 du 17 août 1999 et la loi 2005-96 du 18 octobre 2005, code des organismes de placements collectifs en valeurs mobilières, ...), d'une *mission d'intérêt général* de contrôle et de surveillance au profit non seulement des actionnaires, mais aussi de toutes les personnes (créanciers, fournisseurs, banquiers, Etat, investisseurs éventuels,...).qui ont à apprécier la situation financière de la société et qui, pour cela, doivent pouvoir se fier aux documents comptables et financiers la concernant.

Afin de permettre aux commissaires aux comptes d'exercer efficacement l'ensemble des missions qui leur ont été dévolues, le législateur a pris un certain nombre de mesures tendant à accroître leur ***compétence*** et à renforcer leur ***indépendance*** à l'égard de la société contrôlée et des dirigeants de celle ci.

L'ensemble de ces mesures a conduit certains auteurs à admettre que les commissaires aux comptes exercent des fonctions à caractère *institutionnel* et ne peuvent être considérés comme liés à la société par un contrat, notamment de mandat. Ce caractère a été notamment confirmé par la nécessité parfois d'une décision de justice pour relever un commissaire aux comptes de ses fonctions.

Scanned with CamScanner

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

Le commissariat aux comptes, ou *contrôle légal des comptes*, a pour finalité générale de concourir à la sécurité des relations financières en exprimant sur les principales informations qui en sont l'objet une opinion compétente et impartiale.

Le commissariat aux comptes est régi par la loi qui :

- détermine les entreprises et entités qui y sont tenues,
- fixe les missions dans leur objet et leurs conditions d'exercice,
- désigne les destinataires des communications et rapports du commissaire aux comptes.

Le cadre réglementaire du commissariat aux comptes en Tunisie se présente essentiellement comme suit :

§1- Sociétés commerciales :

Le code des sociétés commerciales promulgué par la loi n°2000-93 du 3 novembre 2000 tel que modifié et complété par la loi n°2001-117 du 6 décembre 2001, la loi n°2005-12 du 26 janvier 2005, la loi n°2005-65 du 27 juillet 2005, la loi n°2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières, la loi n°2007-69 du 27 décembre 2007 relative à l'initiative économique, la loi n°2009-1 du 5 janvier 2009, la loi n°2009-16 du 16 mars 2009 et la loi n°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives

Ce code prévoit le cadre général du statut et des différentes missions du commissaire aux comptes des sociétés commerciales.

Le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 portant application des articles 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater et 256 bis du code des sociétés commerciales

Ce décret fixe les limites chiffrées prévues par les articles 13 et 13 bis du CSC, les montants visés à l'article 13 ter au titre du co-commissariat aux comptes, les montants visés à l'article 13 quater au titre de l'obligation mise à la charge des commissaires de communiquer à la BCT une copie de chaque rapport adressé aux AG et le montant et limites chiffrées prévus par l'article 256 bis du CSC au titre de la création obligatoire d'un comité permanent d'audit.

L'arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006 portant fixation du contenu de la déclaration annuelle signée et présentée aux commissaires aux comptes par les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables des sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie

Cet arrêté, comporte, en annexe, un modèle de la déclaration sus visée.

Scanned with CamScanner

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 les arrêtés du 24 septembre 2003, du 4 juillet 2006, du 12 mai 2012 et du 1er mars 2016

Cet arrêté homologue le barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie.

§2- Associations :

Décret loi n°2011-88 du 24 septembre 2011 portant organisation des associations

Ce décret loi stipule que toute association dont les ressources annuelles dépassent cent mille (100.000) dinars, doit désigner, par son Assemblée Générale Ordinaire, un commissaire aux comptes choisi parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'OECT ou inscrits au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie à la sous-section des « techniciens en comptabilité », et que toute association dont les ressources annuelles dépassent un million (1.000.000) de dinars doit désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes parmi ceux qui sont inscrits au tableau de l'OECT.

Le même décret loi précise que le commissaire aux comptes soumet son rapport au secrétaire général du gouvernement ainsi qu'au président du comité directeur de l'association dans un délai d'un mois à compter de la date de présentation des états financiers de l'association, et qu'à la lumière de ce rapport, l'Assemblée Générale Ordinaire approuve les états financiers de l'association ou refuse de les approuver. En cas de refus, les sanctions prévues par le chapitre VIII du même décret loi pour toute infraction aux dispositions de certains articles sont applicables (mise en demeure pour remédier à la situation dans un délai ne dépassant pas 30 jours, suspension judiciaire d'activité pour une période ne dépassant pas 30 jours et dissolution judiciaire de l'association).

§3- Professions organisées :

La loi n°88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable

Cette loi a consacré son titre II à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes par les membres de l'ordre des experts comptables de Tunisie.

Le décret n° 89-541 du 25 mai 1989 fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie

Cet décret, outre qu'il fixe les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'ordre et les modalités d'inscription et d'établissement du tableau de l'ordre, traite de la chambre de discipline et de la commission de contrôle chargée de veiller à l'application des obligations d'indépendance et de diligence professionnelle à la charge des commissaires aux comptes.

Scanned with CamScanner

Le règlement intérieur de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 26 juillet 1991 tel que modifié par l'arrêté du ministre des finances du 29 janvier 2010

Le règlement intérieur de l'OECT, en couvrant divers aspects liés à l'assemblée générale des membres de l'ordre, au fonctionnement du conseil de l'ordre, au tableau de l'ordre, à la chambre de discipline, à la commission de contrôle, aux autres commissions instituées auprès de conseil de l'ordre et au règlement du stage, aborde la fonction de commissaire aux comptes.

Le code des devoirs professionnels approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 26 juillet 1991

Le code des devoirs professionnels précise, d'abord, les rapports des professionnels membres de l'OECT avec l'Ordre, la clientèle, les confrères et l'administration, ensuite, les obligations des membres de l'Ordre dans l'exercice de leur profession (y compris le contrôle et la révision) et enfin les droits des membres de l'Ordre dans l'exercice de leurs fonctions (y compris de commissaire aux comptes).

La loi n°2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables telle que modifiée par la loi n°2004-88 du 31 décembre 2004

Cette loi a consacré son chapitre 3 à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes par les comptables.

§4- Redressement des entreprises en difficultés économiques :

La loi n°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives abrogeant et remplaçant par d'autres dispositions le livre 4 du code du commerce intitulé « Des procédures collectives » (articles 413 à 596 du code de commerce) et abrogeant ainsi la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée par la loi n°99-63 du 15 juillet 1999 et la loi n°2003-79 du 29 décembre 2003

Ce livre 4 du code de commerce organise un régime de redressement tendant essentiellement à aider les entreprises, qui connaissent des difficultés économiques à poursuivre leur activité, à y maintenir les emplois et à payer les dettes. Ce régime de redressement fait intervenir le commissaire aux comptes et met à sa charge, en application des dispositions de l'article 420 du code de commerce, l'accomplissement d'une procédure d'alerte conduisant, en cas de persistance des menaces relatives à la continuité d'exploitation, à adresser un rapport écrit au président du tribunal de 1ère instance, dont une copie est communiquée à la commission de suivi des entreprises en difficulté.

Scanned with CamScanner

§5- Registre du commerce :

Loi n°95-44 du 2 mai 1995 relative au registre de commerce telle que modifiée et complétée par la loi n°2010-15 du 14 avril 2010

L'article 51 (nouveau) de cette loi stipule que les personnes physiques soumises à l'obligation de la tenue d'une comptabilité conformément à la législation en vigueur ainsi que les personnes morales et les commissaires aux comptes des sociétés dont la loi exige la désignation d'un commissaire aux comptes doivent déposer, sur papier et sur support magnétique ou sur support électronique fiable, en annexe au registre de commerce, et en double exemplaire, les états financiers qu'elles sont tenus d'établir conformément aux lois et règlements y afférents. Concernant les personnes morales, ce dépôt doit intervenir dans le délai d'un mois à compter de leur approbation par les assemblées générales, et dans tous les cas, avant le 7ème mois suivant la clôture de l'exercice comptable.

§6- Marché financier :

La loi n°94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle que modifiée et complétée par la loi n°99-92 du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier, les lois de finances n°2002-123 du 28 décembre 2002 et n°2004-90 du 31 décembre 2004 et la loi n°2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières

L'article 21 bis de cette loi précise que les sociétés dont les valeurs mobilières représentatives de participation dans le capital ou permettant de participer dans le capital sont admises à la cote de la bourse sont tenues de fournir au CMF et la BVMT, 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 comptes relatifs à ces états.*

Par ailleurs, l'article 3 sexies de cette loi a mis à la charge des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne 2 obligations de communication envers le CMF.

Le code des organismes de placements collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 tel que modifié et complété par la loi n°2005-105 du 19 décembre 2005 relative à la création des fonds communs de placement à risque

Ce code régit :

- les OPCVM qui comprennent les SICAV, les fonds communs de placement en valeurs mobilières (qui sont des copropriétés de VM n'ayant pas de personnalité morale) et les fonds communs de placement à risque (qui sont des FCPVM ayant pour objet la participation, pour le compte des porteurs de parts, en vue d'une rétrocession et dans lesquels il ne peut y avoir de rachat de parts avant l'expiration d'une période fixée par le règlement intérieur du fonds),

Scanned with CamScanner

- les fonds communs de créances.

L'article 8 de ce code des OPC stipule que le conseil d'administration ou le directoire de la SICAV désigne le commissaire aux comptes de la SICAV qui est tenu, outre de contrôler les comptes, de certifier l'exactitude de l'état trimestriel de la composition de l'actif de la société avant sa publication au bulletin officiel du conseil du marché financier. L'article 20 de ce code stipule que le conseil d'administration ou le directoire du gestionnaire du fonds commun de placement en valeurs mobilières désigne le commissaire aux comptes de ce fonds qui est tenu de certifier la sincérité et la régularité des états financiers du fonds établis par le gestionnaire. L'article 46 du même code stipule que le conseil d'administration ou le directoire du gestionnaire du fonds commun de créances désigne le commissaire aux comptes de ce fonds qui est tenu de signaler aux dirigeants du gestionnaire du FCC les irrégularités et inexactitudes qu'il relève au cours de l'accomplissement de sa mission.

L'article 24 du code des OPC stipule que les statuts ou les règlements intérieurs des *OPCVM* peuvent prévoir la possibilité pour le CA ou le directoire ou pour le gestionnaire de suspendre momentanément et après avis du commissaire aux comptes les opérations de rachat ainsi que les opérations d'émission quand des circonstances exceptionnelles l'exigent ou si l'intérêt des actionnaires ou des porteurs de parts le commande.

L'article 51 du code des OPC stipule que les commissaires aux comptes des ***OPC*** sont, indépendamment de leurs obligations légales, tenus de 3 obligations de communication envers le CMF.

Le décret n°2001-2728 du 20 novembre 2001 relatif aux conditions d'inscription des valeurs mobilières et aux intermédiaires agrées pour la tenue des comptes en valeurs mobilières tel que modifié par le décret n°2005-3144 du 6 décembre 2005

Ce texte décrété en application des dispositions de la loi 2000-35 du 21 mars 2000 relative à la dématérialisation des titres a mis à la charge des commissaires aux comptes, dans son article 19, l'obligation de s'assurer de la conformité de la tenue des comptes des valeurs mobilières émises par les sociétés à la réglementation en vigueur.

Le règlement du CMF relatif à l'appel public à l'épargne approuvé par arrêté du ministre des finances du 17 novembre 2000 telle que modifié par les arrêtés du ministre des finances du 7 avril 2001, du 24 septembre 2005, du 12 juillet 2006, du 17 septembre 2008 et du 16 octobre 2009

L'annexe 1 au règlement du CMF a explicité le schéma du prospectus d'émission par appel public à l'épargne en précisant que celui ci doit contenir la signature du commissaire aux comptes ayant procédé à l'examen du prospectus précédée de la mention du type de diligence effectuées.

Scanned with CamScanner

Le 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

Ce règlement fixe les conditions de la tenue des comptes de valeurs mobilières par les sociétés émettrices des dites valeurs et par les intermédiaires agréés.

Le règlement du CMF relatif aux OPCVM et aux sociétés de gestion de ces organismes approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 29 janvier 2002

Ce règlement contient, d'une part, des dispositions relatives à la désignation et à certaines diligences des commissaires aux comptes des OPCVM, et d'autre part, des dispositions relatives à la mission des commissaires aux comptes des OPCVM au titre des prospectus établis par ces organismes.

Le règlement du CMF relatif aux fonds communs de créances et aux sociétés de gestion de ces fonds approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 31 janvier 2002

Ce règlement contient, d'une part, des dispositions relatives à certaines obligations des commissaires aux comptes des sociétés de gestion des fonds communs de créances, et d'autre part, des dispositions relatives à la mission des commissaires aux comptes des FCC au titre des prospectus établis par ces fonds.

§7- Banques et établissements financiers (ex établissements de crédit) :

La loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers abrogeant et remplaçant la loi n°2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée et complétée par la loi n°2006-19 du 2 mai 2006

Outre les obligations légales mises à leur charge par le CSC ou par la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, les commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers (qui doivent être membres de l'OECT et qui sont soumis à des règles spécifiques de nomination) se sont investis, conformément aux dispositions de l'article 96 de la loi, d'une mission spéciale mettant à leur charge deux principales obligations envers la Banque Centrale de Tunisie :

1- Appliquer les diligences spécifiques à l'audit des banques et des établissements financiers conformément aux conditions et méthodes fixées par la BCT et lui remettre un rapport sur le contrôle effectué par eux à ce titre un mois avant la tenue de l'Assemblée Générale des actionnaires,

2- Signaler, sous forme d'un rapport rédigé à cet effet, les faits mettant en péril les intérêts de l'établissement et des déposants, tout ce qui est de nature à soumettre la banque ou l'établissement financier à un plan correctif ou de sauvetage (tel que visé par le titre 7 de la loi) et tout ce qui est de nature à conduire à la possibilité d'exprimer des réserves ou un refus de certification des comptes ou à les empêcher d'accomplir leur mission de contrôle dans des conditions normales.

Scanned with CamScanner

La loi n°2009-64 du 12 août 2009 portant promulgation du code de prestation des services financiers aux non résidents

D'une part, cette loi édicte, dans son article 96, certaines règles spécifiques relatives à la nomination du ou des commissaires aux comptes des prestataires des services financiers non résidents (Le mandat de 3 ans est renouvelable une seule fois. Au cas où un seul commissaire aux comptes est désigné, il doit être inscrit à l'OECT ; au cas où deux commissaires aux comptes ou plus sont désignés (volontairement), au moins un commissaire aux comptes doit être inscrit à l'OECT). D'autre part, la loi met, conformément aux dispositions de l'article 97, à la charge de ces commissaires aux comptes les mêmes obligations, envers la BCT et le CMF, mises à la charge des commissaires aux comptes des établissements de crédit régis par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 ci-dessus visée.

§8- Banque Centrale de Tunisie :

La loi n°2016-35 du 25 avril 2016 portant statuts de la Banque Centrale de Tunisie abrogeant et remplaçant la loi n°58-90 du 19 septembre 1958 portant création et organisation de la BCT telle que modifiée et complétée par la loi n°2006-26 du 15 mai 2006

L'article 68 de cette loi stipule que les comptes de la banque centrale sont soumis à un audit externe effectué par deux commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'OECT et désignés par décision du conseil d'administration sur la base d'un appel d'offres. La rémunération de ces deux commissaires aux comptes est fixée par le conseil d'administration.

§9- Entreprises d'assurance :

Le code des assurances promulgué par la loi n°92-24 du 9 mars 1992 tel que modifié et complété par la loi n°94-10 du 31 janvier 1994, la loi n°97-24 du 28 avril 1997, la loi n°2002-37 du 1er avril 2002 et la loi n°2008-8 du 13 février 2008

A l'instar des établissements de crédit, l'article 61 (nouveau) du code des assurances a mis à la charge des commissaires aux comptes des entreprises d'assurance et des entreprises de réassurance 3 obligations envers le ministre chargé des finances, et ce nonobstant leurs obligations légales habituelles.

§10- Institutions de micro finance :

Le décret loi n°2011-117 du 5 novembre 2011 portant organisation de l'activité des institutions de micro finance tel que modifié par la loi n°2014-46 du 24 juillet 2014

L'article 40 de cet décret loi stipule que les institutions de micro finance sont tenues d'effectuer un audit externe de leurs comptes selon les modalités fixées par arrêté du ministre des finances.

Scanned with CamScanner

L'arrêté du ministre de l'économie et des finances du 17 novembre 2014 relatif à la fixation des modalités de l'audit externe des comptes des institutions de micro finance

L'article 1er de cet arrêté oblige les IMF créées sous forme associative (ainsi que leurs unions) à procéder à un audit externe de leurs comptes selon les modalités fixées par ledit arrêté (en désignant, par l'Assemblée Générale Ordinaire de l'institution, un commissaire aux comptes choisi parmi les membres de l'OECT ou les membres de la CCT si l'institution n'est pas membre d'union et a un total brut du bilan inférieur à 1.000.000 DT et choisi exclusivement parmi les membres de l'OECT dans le cas contraire) . Les IMF créées sous forme de SA (ainsi que les unions créées sous forme de GIE) procèdent, selon le même article, à un audit externe de leurs comptes conformément aux dispositions du CSC.

§11- Lutte contre le terrorisme et répression du blanchiment d'argent :

La loi organique n°2015-26 du 7 août 2015 relative à la de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent (abrogeant la loi n°2003-75 du 10 décembre 2003 relative au soutien des efforts internationaux de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent)

L'article 107 qui a mis à la charge de certaines personnes, dont les *experts comptables*, l'obligation de mettre en œuvre, à l'égard de leurs clients, certaines mesures de vigilance en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, et ce, lors de la préparation ou réalisation de transactions ou d'opérations au profit de ces clients ayant trait à l'achat ou la vente de biens immobiliers ou de fonds de commerce, à la gestion des capitaux de leurs clients et leurs comptes, à l'organisation des apports pour la constitution de sociétés et d'autres personnes morales, à la gestion ou exploitation de ces dernières, *au contrôle desdites opérations* et à la fourniture de conseils à leur titre

L'article 125 qui a mis à la charge des personnes visées à l'article 107 de la loi, dont les experts comptables, l'obligation de faire, sans délai, à la Commission Tunisienne des Analyses Financières, une déclaration écrite sur toute transaction ou opération suspecte ou inhabituelle susceptible d'être liées directement ou indirectement au produit d'actes illicites qualifiés par la loi de délit ou crime ou au financement de personnes, organisations ou activités en rapport avec les infractions terroristes visées par la loi ainsi que sur toute tentative pour la réalisation de ces transactions et opérations

L'article 126 qui a mis à la charge des mêmes personnes citées à l'article 107 de la loi, dont les experts comptables, une obligation de vigilance à propos des opérations et transactions particulièrement complexes ou portant sur des montants anormalement élevés ainsi que des opérations et transactions inhabituelles qui ne semblent pas avoir de justifications économiques ou d'objet licite. Ces personnes doivent, dans la mesure du possible, examiner le cadre dans lequel ces opérations et transactions ont été réalisées ainsi que leur but. Elles doivent rendre compte des résultats de cet examen, par écrit, et les mettre à la disposition des autorités de contrôle et des commissaires aux comptes.

Scanned with CamScanner

§12- Entreprises et établissements publics :

La loi n°89-9 du 1er février 1989 relative aux participations et entreprises publiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents

L'article 13 de cette loi 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 effectuée par un membre de l'OECT selon des conditions et des modalités fixées par décret.

Le décret n°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

Ce décret comporte 19 articles qui définissent les règles de désignation des réviseurs légaux des comptes ainsi que les obligations qui pèsent sur ceux-ci lors de l'exercice de leurs missions de révision des comptes des entreprises et établissements publics.

La loi n°2005-94 du 18 octobre 2005 relative aux sociétés mutuelles des services agricoles

Les articles 25, 26 et 27 de cette loi traitent des commissaires aux comptes de ces sociétés.

La loi n°93-84 du 26 juillet 1993 relative aux groupements interprofessionnels dans le secteur agricole et agro alimentaire

L'article 15 de cette loi impose la révision des comptes de ces groupements par un membre de l'OECT.

La loi n°94-123 du 28 novembre 1994 relative aux centres techniques dans le secteur industriel

L'article 15 de cette loi impose la révision des comptes de ces centres par un membre de l'OECT.

La loi n°96-4 du 19 janvier 1996 relative aux centres techniques dans le secteur agricole

L'article 15 de cette loi impose la révision des comptes de ces centres par un membre de l'OECT.

La loi n°2006-60 du 14 août 2006 relative aux centres techniques de création, d'innovation et d'encadrement dans le secteur artisanal

L'article 9 de cette loi impose la soumission des comptes de ces centres à un audit annuel effectué par un auditeur comptable.

Scanned with CamScanner

La loi n°2005-56 du 18 juillet 2005 relative aux centres d'affaires d'intérêt public économiques

L'article 9 de cette loi impose la soumission des comptes de ces centres à un audit annuel effectué par un expert comptable inscrit à l'OECT.

La loi n°2006-75 du 30 novembre 2006 relative aux chambres de commerce et d'industrie

L'article 15 alinéa 2 de cette loi impose la soumission des comptes de ces chambres à un audit annuel effectué par un expert comptable inscrit à l'OECT.

La loi n°2001-50 du 3 mai 2001 relative aux entreprises des pôles technologiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents

L'article 13 paragraphe 7 de cette loi impose la soumission des comptes des groupements des pôles technologiques à un audit annuel effectué par commissaire aux comptes.

§13- Fiscalité :

Le code de l'IRPP et de l'IS promulgué par la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 tel que modifié et complété par les textes subséquents

Les articles 49 ter (régime de l'intégration des résultats) et l'article 49 decies (régime des fusions et scissions) exigent, pour l'application des dispositions fiscales propres à chaque régime précité, l'audit des comptes des sociétés concernées par un commissaire aux comptes.

Par ailleurs, l'article 54 I bis de ce code prévoit le relèvement du taux de l'avance payée sur le montant global du crédit d'IS restituable (de 15% à 35%) sans vérification préalable pour les entreprises dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes au titre du dernier exercice clôturé pour lequel la déclaration de l'impôt sur les sociétés est échu à la date du dépôt de la demande de restitution du crédit d'IS et sans que cette certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

Le code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée promulgué par la loi n°88-61 du 2 juin 1988 tel que modifié et complété par les textes subséquents

L'article 15 de ce code prévoit le relèvement du taux de l'avance payée sur le montant global du crédit de TVA (dégagé sur les déclarations mensuelles de la taxe au titre de 6 mois consécutifs) restituable (de 15% à 50%) sans contrôle préalable pour les entreprises dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et pour lesquelles la certification est intervenue au titre du dernier exercice clôturé pour lequel le délai de la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre de ses résultats est échu à la date du dépôt de la demande de restitution du crédit de TVA et sans que cette certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

Scanned with CamScanner

La loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de Finances pour l'année 2015

L'article 19 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de Finances pour l'année 2015 a institué (en ajoutant un paragraphe à chacun des articles 15 du code de la TVA et 54 du code de l'IRPP et de l'IS) une procédure préférentielle de restitution des crédits de TVA et d'impôts sur les sociétés pour les sociétés relevant de la Direction des Grandes Entreprises. Cette procédure permet la restitution de la totalité du crédit sans contrôle préalable. Cette restitution est conditionnée par la remise par la société d'« un rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à l'audit du crédit objet de la demande de restitution ».

Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a approuvé, suite à une collaboration avec l'administration fiscale tunisienne, par résolution n° 69/2015 du 06 mai 2015, une note d'orientation ayant pour objet de définir les principales diligences du commissaire aux comptes telles qu'elles résultent des dispositions de l'article 19 ci-dessus visé ainsi que le contenu de son rapport auxquels les membres de l'Ordre sont tenus de se référer.

Le code des droits d'enregistrement et de timbres promulgué par la loi n°93-53 du 17 mai 1993 tel que modifié et complété par les textes subséquents

L'article 23 de ce code permet l'enregistrement de la prise en charge du passif grevant les apports dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés aux droits fixes de 100 DT par acte sous certaines conditions ; parmi lesquelles, la soumission des comptes des sociétés concernées à l'audit d'un commissaire aux comptes.

Les textes légaux et réglementaires qui confient aux commissaires aux comptes leurs différentes missions n'en définissent pas les règles et les conditions de mise en œuvre. La responsabilité de le faire doit en revenir pour l'essentiel aux professionnels.

La Tunisie a, certes, opté officiellement en 2002 pour les normes internationales d'audit ISA comme référentiel local. Toutefois, malheureusement, et hormis quelques normes publiées par l'ordre des experts comptables (les anciennes entre 1984 et 1990 pour la série « Travaux de révision » et les nouvelles entre 2004 et 2010), on n'a pas procédé à l'élaboration d'une série de recommandations relatives aux diligences par lesquelles il faudrait engager le commissariat aux comptes dans la voie des contrôles répondant aux objectifs du législateur.

Les normes et notes de l'OECT relatives au contrôle légal des comptes se présentent ainsi :

- Norme n° 4 relative aux diligences du commissaire aux comptes à l'entrée en fonction (approuvée par le conseil de l'Ordre en mars 1984),
- Norme n° 5 relative au dossier annuel du commissaire aux comptes (approuvée par le conseil de l'ordre en mars 1984),

Scanned with CamScanner

- Norme n° 6 relative au dossier permanent du commissaire aux comptes (approuvée par le conseil de l'Ordre en mars 1984),
- Norme n° 7 relative aux diligences du commissaire aux comptes en matière de rapport sur les comptes sociaux (approuvée par le conseil de l'Ordre en mars 1984),
- Norme n° 10 relative à la révélation des infractions par le commissaire aux comptes (approuvée par le conseil de l'Ordre en avril 1987),
- Norme n° 15 relative au rapport du réviseur indépendant sur les états financiers (approuvée par le conseil de l'Ordre en décembre 1990),
- Norme relative aux modalités d'application des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 (modifié par les arrêtés du 24 septembre 2003, du 4 juillet 2006, du 12 mai 2012 et du 1er mars 2016) portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises en Tunisie (approuvée par le conseil de l'Ordre le 5 mai 2004),
- Norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes (approuvée par le conseil de l'Ordre le 6 septembre 2006),
- Note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants en application de l'article 200 II §5 du CSC (approuvée par le conseil de l'Ordre le 10 mars 2010).
- Note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de l'obligation à sa charge par l'article 3 de la circulaire BCT n°2012-02 du 11 janvier 2012 (approuvée par le conseil de l'OECT en février 2012). Selon cet article, les commissaires aux comptes doivent donner leur opinion sur l'adéquation des provisions à caractère général dites « provisions collectives » à la nature des risques latents liés aux engagements courants et aux engagements nécessitant un suivi particulier (classe 1).
- Note d'orientation sur la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'IS et de la TVA (approuvée par le conseil de l'OECT le 6 mai 2015).
- Note aux experts comptables sur les modalités d'application du barème réglementaire des honoraires d'audit suite aux modifications apportées à l'arrêté du ministre des finances et du ministre du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003 par l'arrêté du 1er mars 2016 (approuvée par le conseil de l'OECT le 7 septembre 2016).

Scanned with CamScanner

En France, la mission de certification ainsi que les diverses prestations complémentaires, liées à sa mission (demandées par les entités contrôlées) ou à d'autres missions prévues par la loi, que le commissaire aux comptes est appelé à accomplir sont régies par des normes d'audit françaises appelées Normes d'Exercice Professionnel « **NEP** » ayant pour objet la définition de la démarche du commissaire aux comptes, l'organisation de ses travaux et la définition de son comportement professionnel. La Loi de Sécurité Financière (LSF) promulguée en 2003 en a confié l'élaboration à la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) qui les transmet au Garde des Sceaux, ministère de la justice, pour homologation après avis du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) chargé d'assurer la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie et notamment de l'indépendance des commissaires aux comptes. Le caractère public de ces normes les rend opposables aux tiers et institutionnalise le rôle normalisateur de la CNCC.

Les normes d'exercice professionnel (NEP) françaises sont constituées :

- De plusieurs normes d'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes et qui constituent une adaptation, au contexte national français, effectuée par la CNCC, des normes internationales d'audit (ISA) publiées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- D'une norme d'examen limité en application des dispositions légales et réglementaires qui constitue une adaptation, au contexte français, de l'ISRE 2410 publiée par l'IAASB,
- De 8 normes traitant des Diligences Directement Liées **(DDL)** à la mission du **commissaire aux comptes** *réalisées à la demande des entités contrôlées*. Il s'agit de : l'audit (entrant dans le cadre des DDL), l'examen limité (entrant dans le cadre des DDL), les attestations, les constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité, les consultations, les prestations rendues lors de l'acquisition d'entités, les prestations rendues lors de la cession d'entreprises et les consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable,
- De 2 normes régissant les interventions du **commissaire aux comptes** *en application d'autres dispositions légales ou réglementaires*. Il s'agit du Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président du CA à propos du contrôle interne et des Travaux du commissaire aux comptes relatif au rapport de gestion et autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes,

Scanned with CamScanner

- D'une norme traitant d'autres obligations du **commissaire aux comptes** *en application des dispositions légales ou réglementaires*. Elle porte sur les obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Les NEP françaises sont complétées par la doctrine et les outils pratiques de la CNCC constitués notamment par les notes d'information, les bulletins, les dossiers de travail et les guides sectoriels (4 collections éditées par la CNCC).

La France dispose également de son propre **Code de déontologie** qui définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice. Le code de déontologie paru au J0 le 17 novembre 2005 a fait l'objet de modifications en juillet et en février 2010. Il constitue l'annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce français.

A l'échelle internationale, il y a lieu de noter que les normes publiées par l'IAASB ne se limitent pas aux normes internationales d'audit ISA mais couvrent un champ plus vaste de missions qui se présentent comme suit :

↳ Les missions d'assurance constituées par :

- Les missions d'audit et d'examen d'informations financières historiques gouvernées par les ISA 100-999 (International Standards on Auditing) et les ISRE 2000-2699 (International Standards on Review Engagements). Exemple de mission régie par les ISRE : Mission d'examen limité d'états financiers intermédiaires (ISRE 2410),
- Les autres missions d'assurance gouvernées par les ISAE 3000-3699 (International Standards on Assurance Engagements). Exemple : Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles (ISAE 3400),

↳ Les missions de services connexes (qui ne sont pas des missions d'assurance et qui n'aboutissent pas à des conclusions mais plutôt à des constats) gouvernées par les ISRS 4000-4699 (International Standards on Related Services). Exemples : Missions d'examen d'information financières sur la base de procédures convenues (ISRS 4400) et Missions de compilation d'informations financières (ISRS 4410).

Scanned with CamScanner

En France, la mission de certification ainsi que les diverses prestations complémentaires, liées à sa mission (demandées par les entités contrôlées) ou à d'autres missions prévues par la loi, que le commissaire aux comptes est appelé à accomplir sont régies par des normes d'audit françaises appelées Normes d'Exercice Professionnel « **NEP** » ayant pour objet la définition de la démarche du commissaire aux comptes, l'organisation de ses travaux et la définition de son comportement professionnel. La Loi de Sécurité Financière (LSF) promulguée en 2003 en a confié l'élaboration à la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) qui les transmet au Garde des Sceaux, ministère de la justice, pour homologation après avis du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) chargé d'assurer la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie et notamment de l'indépendance des commissaires aux comptes. Le caractère public de ces normes les rend opposables aux tiers et institutionnalise le rôle normalisateur de la CNCC.

Les normes d'exercice professionnel (NEP) françaises sont constituées :

- De plusieurs normes d'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes et qui constituent une adaptation, au contexte national français, effectuée par la CNCC, des normes internationales d'audit (ISA) publiées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- D'une norme d'examen limité en application des dispositions légales et réglementaires qui constitue une adaptation, au contexte français, de l'ISRE 2410 publiée par l'IAASB,
- De 8 normes traitant des Diligences Directement Liées **(DDL)** à la mission du **commissaire aux comptes** *réalisées à la demande des entités contrôlées.* Il s'agit de : l'audit (entrant dans le cadre des DDL), l'examen limité (entrant dans le cadre des DDL), les attestations, les constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité, les consultations, les prestations rendues lors de l'acquisition d'entités, les prestations rendues lors de la cession d'entreprises et les consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable,
- De 2 normes régissant les interventions du **commissaire aux comptes** *en application d'autres dispositions légales ou réglementaires*. Il s'agit du Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président du CA à propos du contrôle interne et des Travaux du commissaire aux comptes relatif au rapport de gestion et autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes,

Scanned with CamScanner

- D'une norme traitant d'autres obligations du **commissaire aux comptes** *en application des dispositions légales ou réglementaires*. Elle porte sur les obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Les NEP françaises sont complétées par la doctrine et les outils pratiques de la CNCC constitués notamment par les notes d'information, les bulletins, les dossiers de travail et les guides sectoriels (4 collections éditées par la CNCC).

La France dispose également de son propre **Code de déontologie** qui définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice. Le code de déontologie paru au JO le 17 novembre 2005 a fait l'objet de modifications en juillet et en février 2010. Il constitue l'annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce français.

A l'échelle internationale, il y a lieu de noter que les normes publiées par l'IAASB ne se limitent pas aux normes internationales d'audit ISA mais couvrent un champ plus vaste de missions qui se présentent comme suit :

↳ Les missions d'assurance constituées par :

- Les missions d'audit et d'examen d'informations financières historiques gouvernées par les ISA 100-999 (International Standards on Auditing) et les ISRE 2000-2699 (International Standards on Review Engagements). Exemple de mission régie par les ISRE : Mission d'examen limité d'états financiers intermédiaires (ISRE 2410),
- Les autres missions d'assurance gouvernées par les ISAE 3000-3699 (International Standards on Assurance Engagements). Exemple : Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles (ISAE 3400),

↳ Les missions de services connexes (qui ne sont pas des missions d'assurance et qui n'aboutissent pas à des conclusions mais plutôt à des constats) gouvernées par les ISRS 4000-4699 (International Standards on Related Services). Exemples : Missions d'examen d'information financières sur la base de procédures convenues (ISRS 4400) et Missions de compilation d'informations financières (ISRS 4410).

Scanned with CamScanner

En France, la mission de certification ainsi que les diverses prestations complémentaires, liées à sa mission (demandées par les entités contrôlées) ou à d'autres missions prévues par la loi, que le commissaire aux comptes est appelé à accomplir sont régies par des normes d'audit françaises appelées Normes d'Exercice Professionnel « **NEP** » ayant pour objet la définition de la démarche du commissaire aux comptes, l'organisation de ses travaux et la définition de son comportement professionnel. La Loi de Sécurité Financière (LSF) promulguée en 2003 en a confié l'élaboration à la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) qui les transmet au Garde des Sceaux, ministère de la justice, pour homologation après avis du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) chargé d'assurer la surveillance de la profession et de veiller au respect de la déontologie et notamment de l'indépendance des commissaires aux comptes. Le caractère public de ces normes les rend opposables aux tiers et institutionnalise le rôle normalisateur de la CNCC.

Les normes d'exercice professionnel (NEP) françaises sont constituées :

- De plusieurs normes d'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes et qui constituent une adaptation, au contexte national français, effectuée par la CNCC, des normes internationales d'audit (ISA) publiées par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- D'une norme d'examen limité en application des dispositions légales et réglementaires qui constitue une adaptation, au contexte français, de l'ISRE 2410 publiée par l'IAASB,
- De 8 normes traitant des Diligences Directement Liées **(DDL)** à la mission du **commissaire aux comptes** *réalisées à la demande des entités contrôlées.* Il s'agit de : l'audit (entrant dans le cadre des DDL), l'examen limité (entrant dans le cadre des DDL), les attestations, les constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité, les consultations, les prestations rendues lors de l'acquisition d'entités, les prestations rendues lors de la cession d'entreprises et les consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable,
- De 2 normes régissant les interventions du **commissaire aux comptes** *en application d'autres dispositions légales ou réglementaires*. Il s'agit du Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président du CA à propos du contrôle interne et des Travaux du commissaire aux comptes relatif au rapport de gestion et autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes,

Scanned with CamScanner

- D'une norme traitant d'autres obligations du **commissaire aux comptes** *en application des dispositions légales ou réglementaires*. Elle porte sur les obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Les NEP françaises sont complétées par la doctrine et les outils pratiques de la CNCC constitués notamment par les notes d'information, les bulletins, les dossiers de travail et les guides sectoriels (4 collections éditées par la CNCC).

La France dispose également de son propre **Code de déontologie** qui définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice. Le code de déontologie paru au J0 le 17 novembre 2005 a fait l'objet de modifications en juillet et en février 2010. Il constitue l'annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce français.

A l'échelle internationale, il y a lieu de noter que les normes publiées par l'IAASB ne se limitent pas aux normes internationales d'audit ISA mais couvrent un champ plus vaste de missions qui se présentent comme suit :

↳ Les missions d'assurance constituées par :

- Les missions d'audit et d'examen d'informations financières historiques gouvernées par les ISA 100-999 (International Standards on Auditing) et les ISRE 2000-2699 (International Standards on Review Engagements). Exemple de mission régie par les ISRE : Mission d'examen limité d'états financiers intermédiaires (ISRE 2410),
- Les autres missions d'assurance gouvernées par les ISAE 3000-3699 (International Standards on Assurance Engagements). Exemple : Mission d'examen d'informations financières prévisionnelles (ISAE 3400),

↳ Les missions de services connexes (qui ne sont pas des missions d'assurance et qui n'aboutissent pas à des conclusions mais plutôt à des constats) gouvernées par les ISRS 4000-4699 (International Standards on Related Services). Exemples : Missions d'examen d'information financières sur la base de procédures convenues (ISRS 4400) et Missions de compilation d'informations financières (ISRS 4410).

Scanned with CamScanner

PREMIERE PARTIE :

LE STATUT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Scanned with CamScanner

Chapitre I : La nomination du commissaire aux comptes

Section 1 : L'obligation de nomination et les conditions de choix du commissaire aux comptes :

§1- L'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes

La question qui se pose est de savoir quelles sont les sociétés qui sont obligées de nommer un commissaire aux comptes ? La réponse à cette question nécessite l'analyse des dispositions communes à toutes les sociétés ainsi que celles spécifiques aux différentes formes de sociétés prévues par le code des sociétés commerciales :

➔ *Dispositions communes*

L'article 13 nouveau[2] du code des sociétés commerciales prévoit, dans les dispositions communes aux différentes formes de sociétés, 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[3],
- 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 ».

Cette disposition implique que :

- toute SA ou SCA doit nommer un commissaire aux comptes,
- toute SNC, SCS, SARL ou SUARL doit nommer un commissaire aux comptes à partir du deuxième exercice d'activité[4] si la société remplit 2 des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits hors taxes et à l'effectif moyen,
- si une SNC, SCS, SARL ou SUARL a nommé un commissaire aux comptes et il s'avère que la société ne remplit plus, durant les deux derniers exercices du mandat du commissaire aux comptes, 2 des limites chiffrées évoquées, alors elle serait dispensée de la désignation d'un nouveau commissaire aux comptes. Autrement dit, le maintien de l'obligation de désignation du commissaire aux comptes suppose que la société remplisse au moins 2 critères sur 3 pendant l'un

[2] Modifié par l'article 1er de la LSF
[3] Ces limites chiffrées sont fixées par le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006
[4] Les limites chiffrées ne seront donc examinées qu'après arrêté des premiers états financiers

Scanned with CamScanner

des deux derniers exercices. Il résulte que si la société n'a pas rempli 2 critères pendant les deux premières années du mandat du commissaire aux comptes et qu'elle arrive à les remplir durant la 3ème année du dit mandat, le commissaire aux comptes continue à être obligatoire. Il reste, en effet, en fonction pour le 3ème exercice et il faut que la société ne remplisse pas non plus ces critères pour le dernier exercice du mandat pour que la désignation d'un CAC (le même ou un autre) sorte du cadre obligatoire.

L'article 1er 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 a fixé les limites chiffrées visées au deuxième paragraphe de l'article 13 du CSC ci dessus évoquées comme suit :

- total du bilan : 100.000 DT,
- total des produits hors taxes : 300.000 DT,
- nombre moyen des employés : 10 employés

Le même décret a défini, dans son article 7, les critères servant au calcul des limites chiffrées prévues au décret comme suit :

- total du bilan : le total brut du bilan sans déduction des amortissements et des provisions et majoré de la valeur des équipements, du matériel et des biens immobiliers objet d'opérations de leasing selon la valeur inscrite au contrat compte non tenu des intérêts financiers et de la marge commerciale,
- 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.

➔ *Dispositions spécifiques aux SARL* & SUARL

L'article 123 nouveau[5] du CSC stipule, dans les dispositions relatives aux SARL, qu'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 nomination d'un ou 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 selon les conditions de quorum et de majorité prévues pour les assemblées générales ordinaires.

[5] Modifié par l'article 1er de la LSF

Scanned with CamScanner

Par ailleurs, l'article 124 nouveau[6] du CSC stipule que lorsque la SARL ne remplit pas les conditions de désignation d'un commissaire aux comptes prévues par l'article 13 du code, la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes devient ***obligatoire*** si un ou plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital social la demandent. Le président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le siège social désignera le ou les commissaires aux comptes par ordonnance sur requête à la demande du ou des associés désignés ci dessus.

Il demeure enfin entendu, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 124 du CSC, que si les statuts de la SARL prévoient la nomination d'un commissaire aux comptes, cette nomination devient obligatoire indépendamment de toute autre condition relative au total bilan, au total produits hors taxes ou à l'effectif moyen.

Ces dispositions s'appliquent, d'après l'article 148 du CSC, aux SUARL.

➔ *Dispositions spécifiques aux SA* ,SCA

L'article 260 du CSC prévoit que l'assemblée générale des actionnaires doit nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes pour une période de trois ans sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du même code.

N'ayant formulé aucune condition relative au total bilan, au total produits hors taxes ou à l'effectif moyen, l'article 260 confirme ainsi, la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes pour toute société anonyme.

Ces dispositions s'appliquent, d'après l'article 391 du CSC, aux sociétés en commandite par actions.

§2- *Les conditions du choix du commissaire aux comptes*

Les fonctions du commissaire aux comptes peuvent être assurées, conformément aux dispositions de l'article 259 nouveau du CSC, par des personnes physiques ou par des sociétés professionnelles qui y sont légalement habilitées.

A/ Personnes physiques :

L'article 13 nouveau[7] (3ème paragraphe) stipule qu'il faut désigner le commissaire aux comptes ***parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'OECT*** si la société remplit 2 des limites chiffrées relatives au total bilan, au total produits hors taxes et au nombre moyen des employés[8]. Mais, au cas où ces limites chiffrées ne sont pas remplies, il y a lieu de désigner le commissaire aux comptes, **soit** parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'OECT, **soit** parmi les techniciens en comptabilité inscrits au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie.

[6] Modifié par l'article 1er de la LSF
[7] Modifié par l'article 1er de la LSF
[8] Ces chiffres minima sont fixés par le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006.

Scanned with CamScanner

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 a fixé les limites chiffrées visées au troisième paragraphe de l'article 13 du CSC prévoyant la désignation d'un commissaire aux comptes obligatoirement membre de l'OECT comme suit :

- total du bilan : 1.500.000 DT,
- total des produits hors taxes : 2.000.000 DT,
- nombre moyen des employés : 30 employés

Par ailleurs, il est à préciser que certaines missions de commissariat aux comptes sont réservées aux membres de l'OECT, indépendamment des limites chiffrées, par des textes spécifiques. Il s'agit notamment des missions suivantes :

- audit légal des entreprises publiques (Art 13 de la loi 89-9 du 1/2/1989)
- 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)
- audit légal des organismes de placement collectif (Art 51 de la loi 2001-83 du 24/7/2001)
- audit légal des sociétés d'assurance
- 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)

L'article 16 de la loi 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables a permis de cerner la notion de « technicien en comptabilité » qui était, pendant plusieurs années, floue. Il s'agit, en effet, de tout comptable titulaire d'une maîtrise en comptabilité ou d'un diplôme équivalent reconnu par le ministère de l'enseignement supérieur. Au sens de l'article 2 de la loi 2002-16, nul ne peut exercer les fonctions de comptable s'il n'est pas inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie.

De plus, le même article 16 de la loi 2002-16 a subordonné l'exercice des fonctions de commissaires aux comptes par les techniciens de comptabilité, en plus de la condition du diplôme cité ci-dessus, aux conditions suivantes :

- être tunisien depuis cinq ans au moins,
- 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,

Scanned with CamScanner

- avoir accompli un stage d'au moins une année auprès d'un membre inscrit au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie ou 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 ou au tableau de l'OECT.

Les personnes remplissant ces conditions sont, en fait, inscrites au tableau de la compagnie des comptables sur une liste distincte appelée liste « des techniciens en comptabilité »[9] .

B/ Sociétés :

L'article 21 de la loi 88-108 précise que les sociétés inscrites au tableau de l'ordre peuvent exercer la fonction de commissaire aux comptes.

L'article 4 de la même loi prévoit les modalités et conditions de constitution de sociétés pour l'exercice de leur profession par les membres de l'ordre. Ces sociétés peuvent être :

⇨ civiles à la double condition :

- que tous les associés soient individuellement membres de l'ordre,
- que les sociétés ainsi constituées soient reconnues comme pouvant exercer la profession d'expert comptable par le conseil de l'ordre et inscrites à son tableau.

⇨ ou des sociétés par actions ou des SARL sous réserve de respecter les conditions suivantes :

- 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 détenus par des membres de l'ordre, 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'ordre,
- avoir, s'il s'agit de sociétés par actions, leurs actions sous la forme nominatives 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'ordre 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,

[9] Cf décret n° 2003-863 du 14/4/2003 relatif à l'organisation et au fonctionnement de la compagnie des comptables de Tunisie).

Scanned with CamScanner

- ne pas prendre de participation financière dans les entreprises industrielles, commerciales, agricoles ou bancaires ni dans les sociétés civiles,
- être reconnues comme pouvant exercer la profession d'expert comptable et inscrites au tableau par le conseil de l'ordre, chargé d'examiner si les conditions précédentes sont remplies.

Par ailleurs, il est admis, en vertu de l'article 17 de la loi 2002-16 portant organisation de la profession des comptables, aux membres inscrits sur la liste des techniciens en comptabilité de constituer des sociétés civiles ou commerciales dont l'objet unique est l'exercice du commissariat aux comptes des sociétés et ce à la double condition :

- que tous les associés soient membres de la compagnie,
- que la société soit inscrite au tableau de la compagnie[10].

Section 2 : La procédure de désignation :

§1- L'organe de désignation

La désignation du commissaire aux comptes peut être faite soit par les organes habilités de la société, soit par voie judiciaire (le juge).

➔ En fait l'organe de désignation diffère selon que l'on est à la constitution de la société ou au cours de sa vie sociale et selon le type de société :

A/ A la constitution de la société :

Type de société	**Mode de désignation**
SA ou SCA	Par l'assemblée générale constitutive convoquée par les fondateurs
SARL, SNC ou SCS	Par les statuts c'est à dire à l'unanimité des associés Ou par une AGO convoquée extraordinairement

B/ Au cours de la vie sociale de la société :

Type de société	**Mode de désignation**
SA ou SCA	Par l'AGO statuant sur les états financiers du 3ème exercice de fonction de l'ancien commissaire aux comptes
SARL	Par l'AGO statuant sur les états financiers du 3ème exercice Ou par consultation si le nombre des associés est inférieur à 6 et si une clause statutaire le prévoit.

[10] Cf décret n° 2003-863 du 14/4/2003 relatif à l'organisation et au fonctionnement de la compagnie des comptables de Tunisie.

Scanned with CamScanner

SNC ou SCS	Par décision des associés conformément aux statuts : - Si les statuts prévoient une majorité, à la majorité, - Si les statuts ne le prévoient pas, à l'unanimité

Remarque :

Il demeure entendu qu'une assemblée générale extraordinaire peut nommer un commissaire aux comptes en vertu du principe « qui peut le plus peut le moins », toutefois, si le premier commissaire aux comptes est nommé par les statuts, le commissaire aux comptes suivant serait nommé par une AGO car on ne peut considérer qu'il y a une modification statutaire puisque les statuts précisent les années de la mission. Il va sans dire également qu'il ne faut pas renouveler la mission du commissaire aux comptes par tacite reconduction.

➔ A défaut de nomination d'un commissaire aux comptes ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés d'exercer leurs fonctions, l'article 261 du CSC (applicable également aux SARL) stipule que tout intéressé peut demander au juge des référés du tribunal du siège social la nomination d'un commissaire aux comptes. Dans ce cas, le juge peut, pour débloquer une situation quelconque, nommer d'office un commissaire aux comptes (on n'arrive pas à s'entendre sur le choix du commissaire aux comptes à nommer par exemple), comme il peut, s'il n'y a pas de causes qui empêchent la nomination, accorder au conseil d'administration ou au directoire un délai pour convoquer une AGO réunie extraordinairement.

C'est ainsi qu'au cas où les statuts ou la loi prévoient la nomination de deux commissaires aux comptes, et que la société n'a nommé qu'un seul, alors tout intéressé peut demander la nomination d'un 2ème commissaire aux comptes devant le juge.

Aussi lorsqu'un commissaire aux comptes est relevé de ses fonctions, conformément aux dispositions de l'article 264 du CSC, son remplacement est effectué soit par une AGO réunie extraordinairement, soit par le juge des référés.

Par ailleurs, lorsque les conditions de nomination d'un commissaire aux comptes prévues par l'article 13 du CSC ne sont pas remplies pour une SARL et suite à la demande d'un ou de plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital social, le président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le siège social désigne le ou les commissaires aux comptes par ordonnance sur requête, à la demande du ou des associés désignés ci dessus (Art. 124 nouveau du CSC).

§2- *La durée et le nombre de mandats*

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de ***3 ans*** renouvelables[11].

[11] Article 13 bis, (voir également les articles 125, 172, 181 et 260 du CSC).

Scanned with CamScanner

Toutefois, pour les sociétés commerciales ***soumises obligatoirement***, en vertu des dispositions du CSC, ***à la désignation d'un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'OECT***, le nombre des mandats *successifs* compte tenu des renouvellements ne peut, conformément aux dispositions de l'article 13 bis du CSC[12], dépasser *3 mandats* lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et *5 mandats* si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comprenant au moins 3 experts comptables inscrits au tableau de l'OECT 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.[13]

Les conditions d'application de cette rotation sont fixées par l'article 3 du décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 qui a précisé que toute pratique pouvant entraîner directement ou indirectement un dépassement du nombre maximum de mandats successifs prévu par l'article 13 bis du CSC constitue un manquement au principe de rotation. Est considéré manquement à ce principe selon le même article, 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 restant 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

[12] Ajouté par l'article 3 de la LSF.
[13] Cette règle connaît une dérogation ayant trait au(x) commissaire(s) aux comptes des établissements de crédit qui sont nommés pour une période de 3 années renouvelable une fois compte non tenu de la qualité de personne morale ou physique du commissaire aux comptes et ce en application des dispositions de l'article 35 (deuxième paragraphe nouveau) de la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée par la loi n° 2006-19 du 2 mai 2006. La règle de rotation peut également connaître d'autres dérogations en vertu de textes spécifiques.

Scanned with CamScanner

l'opération de contrôle selon les conditions prévues par l'article 13 bis précité c'est à dire une fois au moins après 3 mandats.

Par ailleurs, l'article 13 bis du CSC précise que la rotation ainsi instituée est applicable lors des renouvellements des mandats ***à partir du 1er janvier 2009***. Ainsi, la limitation ne s'applique pas aux renouvellements intervenant avant le 31/12/2008. A partir du 1/1/2009, aucun renouvellement n'est possible pour un commissaire aux comptes, personne physique, en fonction depuis le 1/1/2000.

Il importe de signaler à ce titre que la loi se limite à réglementer le nombre des mandats *successifs* compte tenu des renouvellements. Ainsi, le commissaire aux comptes dont le mandat n'est pas renouvelé après 3 mandats successifs peut reprendre sa place à l'expiration du mandat du commissaire aux comptes nommé pour les besoins de la rotation.

Il est à préciser également que la limitation du nombre de mandats ne s'applique pas aux commissaires aux comptes *techniciens en comptabilité* membres de la CCT ni aux membres de l'OECT dans les missions de commissariat aux comptes des sociétés *non soumises à l'obligation* de choisir leur commissaire aux comptes parmi les membres de l'OECT.

Il est enfin à noter que, conformément aux dispositions de l'article 261 alinéa 2 du CSC, le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée générale ou par le juge de référé en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que ***pour la période restante*** du mandat de son prédécesseur. Il en est ainsi lorsqu'un commissaire aux comptes démissionne, empêché, relevé de ses fonctions,...et qu'on procède à son remplacement par un autre commissaire aux comptes.

§3- *L'acceptation de la mission*

➔ L'article 172 du CSC a prévu le mode d'acceptation de la mission du premier commissaire aux comptes d'une société anonyme : il s'agit de la signature du procès verbal de la séance de l'AGC.

En dehors de cette situation, et au cours de la vie sociale, la loi n'a prévu aucune autre forme d'acceptation de la mission. Toutefois, la norme n° 4 de l'OECT prévoit que si le commissaire aux comptes est présent à l'assemblée qui le nomme, il signe le procès verbal en acceptant ses fonctions ; s'il n'assiste pas à l'assemblée, il accepte ses fonctions par écrit : c'est la lettre d'acceptation appelée également lettre de mission dans laquelle, le commissaire aux comptes confirme l'acceptation de sa mission et décrit l'objectif et l'étendue de son audit ainsi que la responsabilité de la direction dans la préparation et la présentation des états financiers[14].

[14] Cf ISA 210 relative à l'accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit

Scanned with CamScanner

En France, l'acceptation peut également être tacite, et résulter de l'exercice effectif de ses fonctions par le commissaire aux comptes. La jurisprudence française a par ailleurs considéré que le fait que le commissaire aux comptes ait été nommé dans les statuts ou par une assemblée générale et que cette nomination ait été régulièrement publiée ne permet pas aux dirigeants sociaux d'échapper aux sanctions qu'ils encourent pour défaut de nomination des commissaires dès lors que ce commissaire n'a jamais été informé de sa nomination et n'a jamais été invité à opérer les contrôles pour lesquels il était prétendument mandaté.

➔ Quel que soit le mode d'acceptation, le commissaire aux comptes doit, en acceptant la mission, vérifier qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité ni d'interdiction légale ou réglementaire ou demander un délai qui ne peut dépasser un mois pour mettre fin à la cause d'incompatibilité existante à la date d'acceptation.

Le commissaire aux comptes doit accomplir certaines diligences avant l'acceptation de la mission. Ces diligences peuvent être résumées comme suit :

- L'ISA 220 « Contrôle qualité d'une mission d'audit » précise qu'il convient d'évaluer périodiquement la liste des clients potentiels et celle des clients existants. Avant de décider d'accepter ou de conserver un client, il est nécessaire d'évaluer *l'indépendance du cabinet*, sa *capacité à satisfaire les demandes du client* ainsi que *l'intégrité de la direction de ce dernier*.
- La norme n° 4 de l'OECT prévoit, outre la vérification des cas d'incompatibilité, que si le commissaire aux comptes succède à un autre commissaire aux comptes membre de l'OECT, il se renseigne auprès de la société sur les motifs ayant amené au non renouvellement du mandat du prédécesseur. Il *prend* également *contact*, après en avoir informé les dirigeants de la société contrôlée, *avec son prédécesseur* pour lui demander les raisons du non renouvellement de sa mission ; il s'assure notamment que le non renouvellement n'a pas pour but d'échapper à l'application des diligences par le prédécesseur,
- L'article 18 du code des devoirs professionnels prévoit les mêmes diligences à l'acceptation de la mission par un commissaire aux comptes appelé par un client en remplacement d'un confrère. En outre, il exige de ce commissaire, avant l'entrée en fonction, d'obtenir la justification du paiement des honoraires dus à son prédécesseur.

➔ Si le commissaire aux comptes apprend sa nomination et qu'il ***refuse*** d'accepter cette nomination, il doit informer la société de ce refus, sans avoir besoin de motiver sa décision, par lettre recommandée avec accusé de réception dans les ***15 jours*** à compter de la date où il a eu connaissance de sa désignation. Si la société a procédé à la publication de sa nomination au JORT, le commissaire aux comptes doit lui demander, par lettre recommandée avec accusé de

Scanned with CamScanner

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 JORT (Norme n° 4 de l'OECT).

§4- *La publicité de la désignation*

La publicité de la désignation du commissaire aux comptes revêt deux formes :

⇨ *1ère publicité* : L'article 265 du CSC précise que toute ***désignation,*** quelle qu'en soit la modalité, du ou des commissaires aux comptes doit être notifiée à l'ordre des experts comptables de Tunisie ou à la compagnie des comptables de Tunisie par le président directeur général ou le président du directoire de la société *et* par le ou les commissaires aux comptes désignés et ce par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de ***10 jours*** à compter de la tenue de l'assemblée générale qui a procédé à cette nomination en ce qui concerne le PDG ou le président du directoire, et à compter de l'acceptation de ses fonctions par le ou les commissaires aux comptes pour la notification leur incombant.

⇨ *2ème publicité* : Le même article 265 du CSC stipule par ailleurs que toute ***désignation ou renouvellement*** de mandat de commissaire aux comptes doit faire l'objet d'une publication au journal officiel de la république tunisienne *et* dans deux journaux quotidiens dont l'un est en langue arabe dans le délai d'un mois à compter du jour de la désignation ou du renouvellement.

La norme n° 4 de l'OECT met à la charge du commissaire aux comptes l'obligation de vérifier que les deux publicités qui incombent à la société ont été accomplies et ce après avoir rappelé aux dirigeants les dites formalités.

Section 3 : Le nombre des commissaires aux comptes :

➔ D'après l'article 260 du CSC, l'assemblée générale des actionnaires doit nommer ***un ou plusieurs*** commissaires aux comptes. La société est tenue donc d'avoir au moins un commissaire aux comptes. Par ailleurs, l'article 13 Ter[15] ***exige*** la désignation de 2 commissaires aux comptes ou plus inscrits au tableau de l'OECT pour les sociétés suivantes :

- Les établissements de crédit faisant appel public à l'épargne et les sociétés d'assurance multi-branches,
- Les 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,
- 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.

[15] Ajouté par l'article 5 de la LSF.

Scanned with CamScanner

Le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 a fixé les montants visés au deuxième et troisième tiret du premier paragraphe de l'article 13 ter du CSC comme suit :

- 100.000.000 DT pour le total du bilan au titre des états financiers consolidés,
- 25.000.000 DT pour le total des engagements auprès des établissements de crédit et l'encours des émissions obligataires.

Contrairement à la rotation, l'obligation de co commissariat aux comptes pour ces types de sociétés est d'application immédiate. L'exercice 2005 est, par conséquent, concerné par l'application de cette règle.

➔ D'un autre côté, la loi tunisienne ne prévoit pas la nomination d'un commissaire aux comptes ***suppléant*** qui vient de façon automatique remplacer le commissaire aux comptes ***titulaire*** en cas de démission, de révocation ou d'empêchement de celui-ci. Toutefois, la suppléance demeure une pratique qui peut être admise en droit tunisien et insérée dans les statuts des sociétés.

A- Le commissaire aux comptes titulaire

C'est le commissaire aux comptes en exercice de la société. Il est dit titulaire pour le distinguer du commissaire aux comptes suppléant.

B- Le commissaire aux comptes suppléant

C'est le commissaire aux comptes ***désigné par l'assemblée*** mais qui ne peut exercer sa mission qu'en cas de défaillance du commissaire aux comptes titulaire. Il s'agit d'une désignation ***par anticipation*** qui tend à éviter la convocation d'une assemblée générale pour nommer un commissaire aux comptes en cas d'empêchement du premier. La nomination d'un suppléant par voie de justice n'est pas possible.

C'est un commissaire aux comptes nommé ***sous condition suspensive***. En effet, tant que la condition (la défaillance du titulaire) ne s'est pas réalisée, l'entrée en fonction du suppléant est suspendue.

Le commissaire aux comptes suppléant doit remplir les mêmes conditions d'indépendance (éviter les incompatibilités), de moralité et de compétence que le titulaire et ce ***dès sa nomination*** puisqu'il est appelé à tout moment au remplacement. D'ailleurs, le suppléant doit, dès ce moment, déposer son acceptation.

Le suppléant ne peut prétendre à une rémunération qu'en cas d'exercice effectif de ses fonctions. Il en est de même de ses autres droits.

Scanned with CamScanner

La durée du ***mandat*** du suppléant est normalement la même que celle du titulaire à savoir 3 ans. Toutefois, lorsqu'il est appelé à ***exercer effectivement*** ses fonctions, le suppléant remplace le titulaire pendant la durée du mandat du titulaire restant à courir ou pour la période d'empêchement si elle est inférieure.

Lorsqu'il existe plusieurs commissaires aux comptes en exercice, la durée de leurs fonctions ne prend pas toujours fin à la même date. L'alignement de la durée du mandat du suppléant sur celle du titulaire conduit donc, nous semble t il, à considérer ***qu'à chaque titulaire, il faut un suppléant.***

Section 4 : <u>Les sanctions des règles de nomination du commissaire aux comptes</u> :

① L'article 263 alinéa 2 du CSC stipule que toute ***désignation irrégulière*** du commissaire aux comptes est considérée comme nulle et non avenue et entraîne *<u>à l'encontre de la société contrevenante</u>* le paiement d'une amende allant de 2.000 dinars à 20.000 dinars. La société encourt la même peine en cas de ***défaut de désignation*** de commissaire aux comptes par son assemblée.

Par désignation irrégulière, il faut entendre toute désignation faite en contravention des articles 258, 259 (le commissaire aux comptes doit être une personne physique ou une société professionnelle qui y est légalement habilitée conformément à la loi relative à la profession des experts comptables ou à la loi relative à la profession des comptables), 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 (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) du CSC.

Il y a lieu de noter que :

- ✓ La sanction pécuniaire édictée par l'article 263 alinéa 2 du CSC à l'encontre de la société ne vise pas le cas d'une désignation d'un commissaire aux comptes malgré l'existence d'une ou plusieurs incompatibilités prévues par l'article 262 du CSC.
- ✓ L'article 263 alinéa 2 du CSC ne prévoit pas de sanctions pénales ni pour les <u>administrateurs ou membres du directoire, ni pour le commissaire aux comptes</u> en cas de nomination irrégulière (en contravention des articles 258, 259, 260, 263 alinéa 1 et même 262 du CSC) ou en cas d'absence de nomination.
- ✓ Ces dispositions prévues pour les SA s'appliquent aux SARL puisque l'article 125 du CSC prévoit l'application de toutes les dispositions spécifiques aux SA prévues aux articles 258 à 273 du code aux SARL. En plus, l'article 147 du CSC prévoit une autre sanction spécifique aux SARL et applicable aux gérants. En effet, l'article 147 du CSC stipule que sont punis d'une amende de 500 DT à 5.000 DT les gérants qui n'ont pas respecté les dispositions de l'article 123 du CSC.

Scanned with CamScanner

② L'article 275 dernier alinéa du CSC stipule qu'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.

Cette disposition appelle les constatations suivantes :

✓ Les rapports visés sont le rapport général et le rapport spécial.

✓ Les décisions autres que celles approuvant les états financiers prises par l'AGO en l'absence de rapports du commissaire aux comptes demeurent valables.

✓ L'article 275 du CSC ne traite que du cas ***du défaut*** des rapports du commissaire aux comptes. Toutefois, le texte n'a pas prévu le sort de la décision portant approbation des états financiers dans le cas de présentation de rapports par un commissaire aux comptes en situation d'irrégularité :

- Si l'irrégularité est non prévue par les dispositions de l'article 263 alinéa 2 du CSC (commissaire aux comptes nommé ou demeuré en fonction malgré l'existence ou la survenance d'une incompatibilité par exemple), et en l'absence d'une annulation expresse par le texte, il semble qu'une telle décision demeure valable,

- Cependant, si l'irrégularité est prévue par les dispositions de l'article 263 alinéa 2 du CSC (c'est le cas, par exemple, d'un commissaire aux comptes nommé pour une durée de deux ans ou d'un commissaire aux comptes, personne physique, d'une société commerciale soumise à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'OECT nommé pour un quatrième mandat successif), alors le caractère nul et non avenu de la désignation rend la présentation des rapports, par le commissaire aux comptes dans une telle situation, équivalente à l'absence de rapports et entraîne, par conséquent, la nullité de la décision de l'assemblée générale portant approbation des états financiers.

✓ Le CSC n'a pas prévu de dispositions similaires à celles de l'article 275 pour les SARL. Aussi, et en l'absence d'une stipulation légale, les dispositions prévues par l'article 275 du CSC ne sont pas en principe transposables aux SARL.

Scanned with CamScanner

Chapitre II : Les qualités du commissaire aux comptes

Section 1 : L'indépendance :

L'indépendance est la vertu qui fera rejeter par le commissaire aux comptes toutes les situations qui pourraient porter atteinte à son impartialité et à sa liberté de jugement et d'action.

C'est l'une des qualités fondamentales exigées par tout commissaire aux comptes parce que sa mission constitue un élément essentiel de la confiance des investisseurs dans l'information financière. La question de l'indépendance des auditeurs était d'actualité à l'échelle mondiale depuis déjà plusieurs années avant les faillites récentes et largement médiatisées de certaines entreprises aux USA

Afin de préserver davantage l'indépendance du commissaire aux comptes à l'égard de la société ou de ses dirigeants, plusieurs *dispositions normatives et juridiques* ont été prévues :

- Les dispositions normatives sont consignées dans la section 290 du code d'éthique des professionnels comptables de l'IFAC (adopté par l'assemblée générale de l'OECT) et traitant de l'indépendance selon une approche conceptuelle basée sur la démarche dynamique suivante :
  - identifier les risques d'atteinte à l'indépendance;
  - évaluer si ces risques revêtent un caractère significatif; et
  - dans l'affirmative, appliquer les mesures de sauvegarde afin de réduire le risque d'atteinte à l'indépendance à un niveau acceptable. Dans certaines situations, les mesures de sauvegarde ne permettent pas de réduire le risque ; l'auditeur peut alors être amené renoncer à la mission[16].

- Les dispositions juridiques sont soit indirectes, soit directes : En effet, certaines dispositions sont indirectes telles que la durée de 3 exercices prévue pour son mandat, son interdiction de s'immiscer dans la gestion de la société ainsi que celles édictées par l'article 271 du CSC qui prévoit un emprisonnement d'un an à cinq ans et/ou une amende de 1.200 dinars à 5.000 dinars pour 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. D'autres sont beaucoup plus directes et se rapportent aux ***incompatibilités.***

[16] Le code d'éthique applique, par ailleurs, les principes à des situations spécifiques ; il contient une liste de restrictions et d'interdictions pour certaines prestations non compatibles avec le principe d'indépendance.

Scanned with CamScanner

Les incompatibilités sont des impossibilités légales de contrôler les comptes d'une société déterminée en raison d'un lien préexistant unissant le commissaire aux comptes à la société et qui laissent présumer un défaut d'indépendance.

Ces incompatibilités sont générales (c'est à dire ayant trait à l'exercice de la profession d'expert comptable en général) et spéciales (c'est à dire relatives à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes proprement dit).

§1- *Les incompatibilités générales*

Les incompatibilités d'exercice de la profession d'expert comptable sont prévues par l'article 11 de la loi 88-108 du 18 Août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable.

L'article 11 de la loi 88-108 stipule que les fonctions d'expert comptable, membre de l'OECT, sont incompatibles avec tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, en particulier :

- avec ***tout emploi salarié*** à l'exception pour l'intéressé de dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de la profession ou d'occuper un emploi chez un autre membre de l'ordre,
- avec ***toute activité commerciale*** qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée,
- avec ***tout mandat commercial*** à l'exception du mandat d'administrateur, de gérant ou de fondé de pouvoir des sociétés inscrites au tableau de l'ordre.

L'article 11 interdit également aux membres de l'ordre et à leurs salariés :

- d'agir en tant qu'agents d'affaires,
- d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics[17].

Les incompatibilités prévues pour l'article 11 de la loi 88-108 s'appliquent aux techniciens en comptabilité et ce conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi 2002-16 du 4 Février 2002 portant organisation de la profession des comptables qui a reproduit, pour les techniciens en comptabilité, les mêmes incompatibilités générales prévues par l'article 11 de la loi 88-108.

Si un expert comptable se trouve dans l'un des cas d'incompatibilités prévues par l'article 11 de la loi 88-108, alors il doit demander immédiatement sa radiation de l'OECT conformément aux dispositions de l'article 76 du règlement intérieur de l'OECT, ou sa suspension conformément aux dispositions des articles 78 et 79 du règlement intérieur de l'OECT , sinon

[17] Toutefois, ils peuvent assister leurs clients auprès des services administratifs dans le cadre de leurs fonctions.

Scanned with CamScanner

il serait considéré comme exerçant illégalement la profession d'expert comptable et risque d'encourir les peines pénales prévues par l'article 159 du code pénal[18] sans préjudice des sanctions disciplinaires puisque le conseil de l'OECT ou tout intéressé peut saisir la chambre de discipline qui prononcera la radiation ou la suspension.

§2- *Les incompatibilités spéciales*

Les incompatibilités spécifiques à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes sont essentiellement prévues par l'article 262 alinéa 1 du CSC. D'autres incompatibilités sont prévues par les articles 7 et 23 de la loi 88-108.

Selon l'article 262 du CSC, ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

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

⇨ L'article 262 du CSC n'a prévu que les apporteurs en nature, ce qui exclut a priori les apporteurs en numéraire. Toutefois, et aux termes de l'article 7 de la loi 88-108, les experts comptables ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit[19]. Il en résulte qu'un actionnaire de la société qu'il soit apporteur en nature ou en numéraire ne peut pas être son commissaire aux comptes. Mais, il demeure entendu que le degré de parenté ne touche que les apporteurs en nature à l'exclusion des apporteurs en numéraire.

⇨ Les membres du conseil de surveillance qui sont nécessairement des actionnaires (Article 237 du CSC) ne peuvent pas être nommés comme commissaires aux comptes de la société.

⇨ Les fondateurs n'ont pas été visés par l'article 262 du CSC. Ainsi un fondateur peut a priori être nommé commissaire aux comptes de la société. Toutefois, d'après l'article 23 de la loi 88-108, il est interdit aux commissaires aux comptes, à leurs conjoints, à leurs salariés ou aux personnes exerçant pour leur compte de recevoir de la société un avantage quelconque en plus de la rémunération de la mission légale de certification[20]. Il en résulte que les fondateurs qui continuent, jusqu'au 31/12/2010, à recevoir de la société la rémunération des parts de fondateurs qui leur sont attribués avant la promulgation du CSC[21] ne peuvent pas être nommés commissaires aux comptes de cette société. Par contre, les fondateurs ayant cédé leurs anciennes parts de fondateurs ou ayant fondé une société après la promulgation du CSC peuvent prétendre à l'exercice de la fonction de commissaires aux comptes.

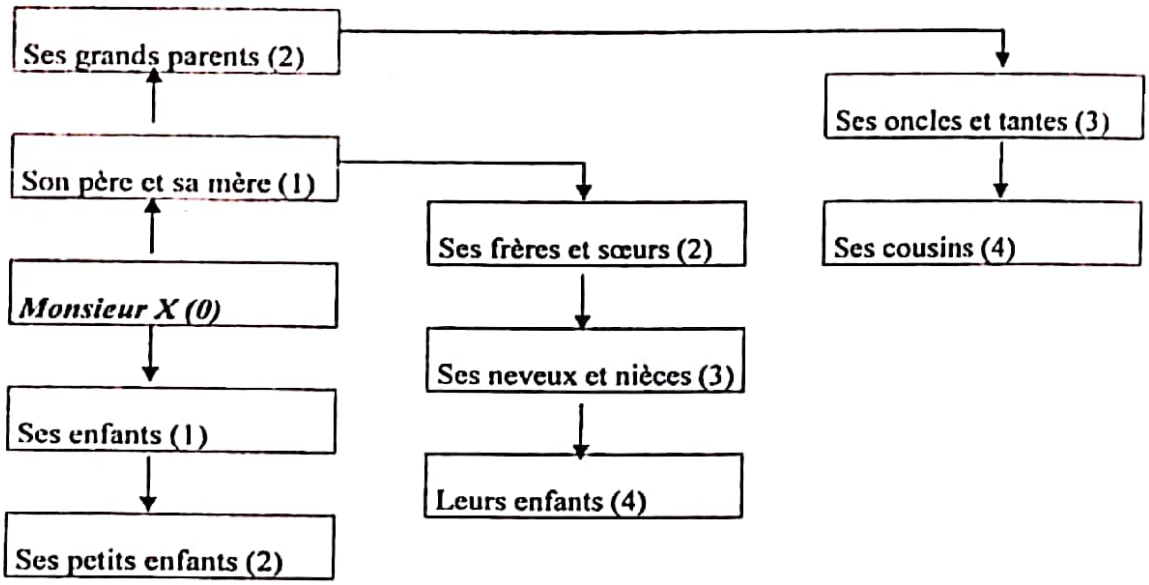
---

[18] Pour le délit d'exercice illégal de la profession puni d'un emprisonnement de 2 ans et d'une amende de 240 DT.
[19] Ces dispositions sont applicables aux techniciens en comptabilités en application de l'Art 18 de la loi 2002-16.
[20] D'après l'article 18 de la loi 2002-16, les dispositions de l'article 23 sont applicables aux techniciens en cpté.
[21] D'après l'Art 314 du CSC, la création de parts de fondateurs est désormais interdite à partir de la promulgation du code des sociétés commerciales. Ce même article a exigé des titulaires de ces parts d'intenter, dans un délai ne dépassant pas le 31/12/2010, une action devant le TPI pour la détermination de la valeur des parts créés avant la promulgation du dit code et ce dans le but de les faire racheter par la société ou de les convertir en actions.

Scanned with CamScanner

⇨ Le terme « alliés » usité par l'article 262 du CSC désigne principalement les parents jusqu'au 4ème degré inclusivement du conjoint des administrateurs, membres du directoire ou apporteurs en nature. Les conjoints des parents jusqu'au 4ème degré inclusivement étant visés par la 4ème incompatibilité prévue par l'article 262 du CSC.

⇨ Le schéma du degré de parenté peut se présenter comme suit :



Si Mr X est administrateur, membre du directoire ou apporteur en nature d'une société, les personnes citées ne peuvent pas être commissaires aux comptes de cette société. Il en est de même des conjoints de ces personnes et des parents jusqu'au 4ème degré inclusivement du conjoint de Mr X.

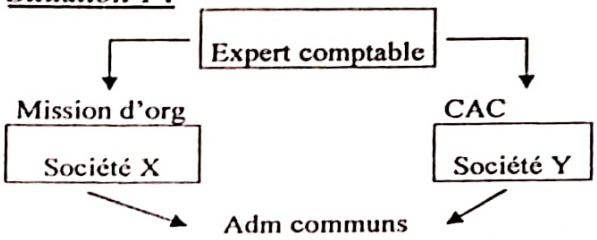
② Les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles de commissaires, un salaire ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société ou dont la société possède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

⇨ En traitant des fonctions autres que celles de commissaires, l'article 262 vise les fonctions autres que celles de commissaires aux comptes. En conséquence, le commissaire aux comptes d'une société ne peut pas être lui même son commissaire aux apports. Il est à préciser, par ailleurs, que les incompatibilités relatives à l'exercice de la fonction de commissaire aux apports sont prévues par l'article 174 du CSC.

⇨ En réalité, les situations prévues par cette 2ème incompatibilité sont nombreuses. Prenons quelques exemples :

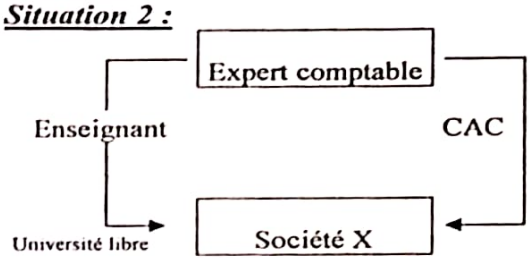
Scanned with CamScanner

Situation 1 :



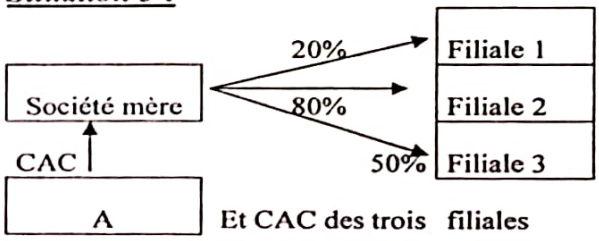
Ce n'est pas une situation d'incompatibilité, car la mission d'organisation est confiée par la société et non pas par les administrateurs PP.

Situation 2 :



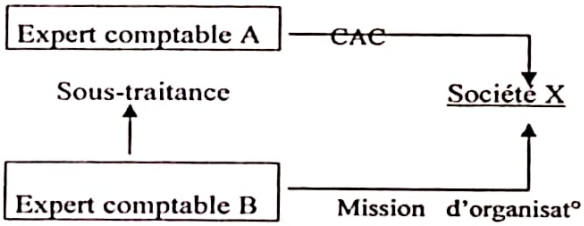
C'est une situation d'incompatibilité car le CAC perçoit une rémunération pour des fonctions autres que celles de CAC.

Situation 3 :



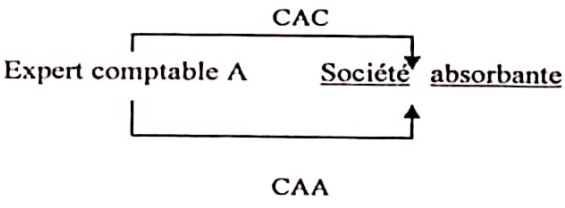
Pas de situation d'incompatibilité car le CAC ne perçoit pas une rémunération pour des fonctions autres que celles de CAC.

Situation 4 :



C'est une situation d'incompatibilité car le CAC A perçoit une rémunération pour des fonctions autres que celles de CAC d'une façon indirecte (à travers B).

Situation 5 :



C'est une situation d'incompatibilité car le CAC perçoit une rémunération pour des fonctions autres que celles de CAC.

Scanned with CamScanner

Situation 6 :

Société absorbante X

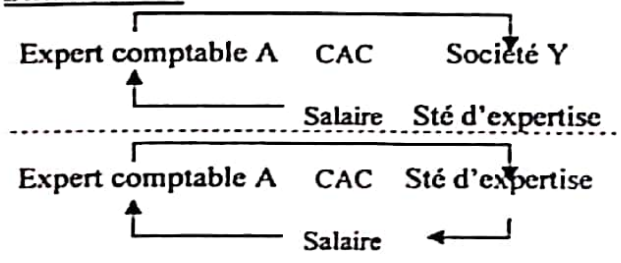
- Augmentation de K
- Nomination d'un CAA

Société absorbée Y (apporteur à X)

Dissolution de la sté, mais le CAC continue Sa mission jusqu'à la liquidation.

Le CAC de l'absorbée ne peut pas être le CAA de l'absorbante car ce dernier va percevoir une rémunération à raison de fonctions autres que celles de CAA de l'apporteur qui est la sté absorbée (Art 174 du CSC : incompatibilités du CAA)

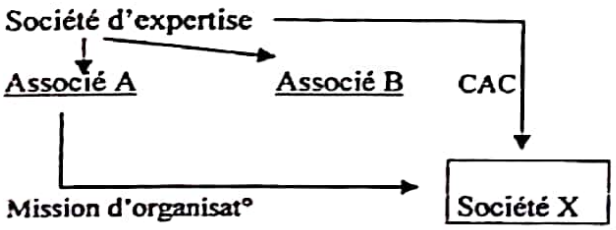
Situation 7 :



Pas d'incompatibilité

C'est une situation d'incompatibilité

Situation 8 :

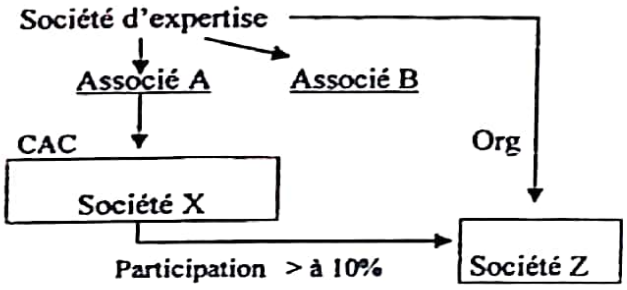


Lire le principe

C'est une situation d'incompatibilité car l'associé A cumule 2 rémunérations : Mission d'org et sa part dans le CAC

Principe : Si l'un des associés de la société d'expertise se trouve dans une situation d'incompatibilité, alors toute la société serait dans une situation d'incompatibilité.

Situation 9 :



Le CAC A est considérée comme percevoir indirectement une rémunération de la société Z à travers la société d'expertise. Ce qui le place dans une situation d'incompatibilité[22].

⇨ Il est clair que la perception d'un salaire ou d'une rémunération auprès des fondateurs ou des actionnaires même majoritaires s'ils ne sont pas administrateurs ou membres du directoire y compris les apporteurs en nature ne constitue pas une incompatibilité.

[22] On peut éviter cette incompatibilité, en ayant les missions de CAC et d'organisation aux noms personnels des deux associés A et B ; chacun devra facturer sa mission en son nom.

Scanned with CamScanner

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,

Les personnes auxquelles il est interdit d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire sont les avocats, les fonctionnaires de l'Etat, les magistrats, les huissiers notaires, médecins, … en raison des textes spéciaux régissant leur profession.

④ Les conjoints des personnes citées aux numéros (1) et (2).

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 ***15 jours*** après la survenance de cette incompatibilité. Malheureusement, le législateur tunisien n'a pas prévu de sanctions notamment pénales contre la personne qui nonobstant la survenance d'une incompatibilité légale conserve ses fonctions de commissaire aux comptes. Il n'a pas non plus prévu de sanctions particulières concernant les délibérations prises par l'assemblée des actionnaires sur le rapport d'un commissaire aux comptes nommé ou demeuré en fonctions contrairement aux dispositions de l'article 262 du CSC.

Section 2 : <u>La moralité</u> :

Elle est essentielle pour l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes.

Elle découle des dispositions de l'article 3 de la loi 88-108 qui prévoit, parmi les 5 conditions d'inscription au tableau de l'OECT en qualité de membre, 3 conditions relatives à la moralité[23] à savoir :

- jouir de tous les droits civiques,
- présenter des garanties de moralité,
- 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.

Section 3 : <u>La compétence</u> :

L'exercice des fonctions de commissaire aux comptes nécessite une compétence pluridisciplinaire (réglementation comptable, fiscale, juridique,…) que le législateur a voulu garantir par un certain nombre de mesures (aptitude professionnelle sanctionnée par un examen, stage, inscription sur une liste,…).

[23] Les 2 autres conditions sont relatives à la nationalité qui doit être tunisienne depuis 5 ans au moins et au diplôme d'expert comptable. Toutefois les étrangers peuvent être autorisés à exercer en Tunisie la profession d'expert comptable si les conditions prévues par l'article 15 de la loi 88-108 sont satisfaites.

Scanned with CamScanner

Les commissaires aux comptes doivent également, à travers la formation continue, se maintenir et maintenir leurs collaborateurs à un niveau technique tel qui leur permettra de s'acquitter, dans les meilleures conditions de qualité, des tâches qui leur sont confiées dans l'exercice de leur mission.

En effet, le diplôme d'expert comptable n'est qu'une carte d'accès à la profession. L'essentiel des apprentissages s'acquièrent postérieurement à cet accès. Un diplôme ne vaut que par la formation continue qui l'enrichit durant toute la vie professionnelle.

En France, par exemple, les professionnels de l'expertise comptable et les commissaires aux comptes doivent consacrer au moins 120 heures par période de 3 ans à leur formation professionnelle permanente, dont au moins 20 heures chaque année. Ce sont des recommandations qui tirent leur origine de la norme sur la formation professionnelle continue de l'IFAC (IES 7).

Les 120 h sur 3 ans peuvent être réparties comme suit :

- 60 h de formations en audit et commissariat aux comptes (code d'éthique, normes d'audit, techniques d'audit et évaluation du contrôle interne, cadre juridique de la mission du CAC, questions comptables, financières, juridiques, fiscales). Entrent dans ces 60 h : les conférences et formations homologuées, les animations de formations homologuées ou les animations de formation initiale dans les domaines cités ci-dessus, la rédaction d'articles ou d'ouvrages dans ces mêmes domaines, la participation à des travaux techniques,…
- 60 h de formation en expertise comptable/conseil dont l'essentiel doit être constitué d'activités de formation vérifiables : formations formelles traditionnelles (séminaires inter ou intra entreprises, enseignements universitaires,) ou formations informelles (rédaction d'articles, ou de communications ou d'ouvrages techniques ou de sujets d'examen, participation à des jurys d'examen, animation et conception de formations à caractère professionnel ou universitaire, implication sur des travaux des commissions et comités des instances professionnelles, mandat électif au sein d'une instance professionnelle,…)

Scanned with CamScanner

Chapitre III : La cessation des fonctions du commissaire aux comptes

Section 1 : <u>L'arrivée du terme</u> :

Les commissaires aux comptes désignés lors de la constitution de la société ou postérieurement sont nommés pour 3 exercices. Leurs fonctions prennent fin ***après la réunion de l'assemblée générale ordinaire*** ayant statué sur les comptes du 3ème exercice. Ils doivent donc exercer leurs diligences jusqu'à cette date.

Ainsi, dans une société dont l'exercice social coïncide avec l'année civile, les fonctions d'un commissaire nommé par l'assemblée générale ordinaire tenue le 1er juin 2000 et ayant statué sur les comptes de l'exercice 1999 expireront le jour où se tiendra l'assemblée générale ordinaire devant statuer sur les comptes de l'exercice 2002 (puisque le commissaire est nommé au titre des exercices 2000, 2001 et 2002) quel que soit le jour du premier semestre 2003 où se tiendra cette assemblée.

Supposons que la réunion de cette assemblée est prévue pour le 20 mai 2003, alors le commissaire aux comptes, même s'il n'est pas tenu d'auditer les comptes de la période allant du 1/1/2003 au 20/5/2003 puisque cet audit incombe au nouveau commissaire aux comptes nommé par l'AGO du 20 Mai 2003, reste tenu de prendre toutes ses autres diligences au cours de cette période notamment :

- s'il découvre un fait délictueux en Mars 2003 par exemple, il le révèle au procureur de la république,
- s'il y a augmentation de capital avec suppression du DPS en Avril 2003 par exemple, il doit préparer un rapport spécial dans lequel il doit indiquer si les bases de calcul données par le conseil d'administration dans leur rapport à l'AGE lui paraissent exactes et sincères.

Le non renouvellement d'un mandat venu à expiration n'a pas à être motivé.

Section 2 : <u>La démission</u> :

Le commissaire aux comptes doit, en principe, exécuter sa mission jusqu'à son terme puisqu'il en a pris l'engagement. Toutefois il peut démissionner de ses fonctions pour des motifs légitimes. Il en est ainsi, par exemple, dans les situations suivantes :

- la cessation définitive d'activité du commissaire aux comptes,
- un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé,

Scanned with CamScanner

- les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier,
- la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes (tels que la survenance de l'une des incompatibilités légales prévues par l'article 262 du CSC, ou d'une menace à l'indépendance du commissaire aux comptes au titre de laquelle les mesures de sauvegarde ne permettent pas de réduire le risque).

L'absence de rétribution du commissaire aux comptes constitue une difficulté dans l'accomplissement de sa mission et affecte son indépendance et son objectivité à condition, toutefois, qu'il ne soit pas possible d'y remédier (l'absence de contre-signature de la lettre de mission, un retard de règlement ou un désaccord sur le montant étant jugés insuffisants). En conséquence, si après avoir utilisé tous les moyens juridiques à sa disposition, le commissaire aux comptes n'obtient pas le règlement de ses honoraires, il est en droit de démissionner du mandat concerné.

Toutefois, le droit de démission ne doit pas être exercé d'une manière préjudiciable à la société pour que la démission ne soit pas qualifiée d'abusive. C'est ainsi que :

- la démission ne doit pas être donnée d'une manière intempestive c'est à dire non suffisamment à l'avance pour qu'un successeur puisse être désigné,
- la démission ne doit pas être donnée pour éviter un volume important de travail,
- La démission ne doit pas être donnée pour se soustraire à l'exécution d'une obligation légale et en particulier la révélation d'un fait délictueux ou l'accomplissement de la procédure d'alerte.

La démission donnée dans de telles conditions génératrices de préjudice pour la société engagerait la responsabilité civile du commissaire aux comptes (faute, préjudice, lien de causalité entre la faute et le préjudice) et l'exposerait à la réparation du préjudice subi par des dommages-intérêts.

De plus, le commissaire aux comptes risque, dans la 3ème situation, d'engager sa responsabilité pénale pour non révélation de faits délictueux ou pour défaut d'alerte.

La démission du commissaire aux comptes peut, théoriquement, être pure et simple c'est à dire sans justifications, mais elle gagnerait à être motivée pour éviter toute indemnisation de la société du préjudice qu'elle subit de ce fait.

La démission n'a pas un caractère rétroactif c'est à dire qu'elle ne rend pas la commissaire aux comptes non responsable des actes accomplis avant la démission.

Scanned with CamScanner

Le commissaire aux comptes doit, en principe, rester en fonction jusqu'à ce qu'il soit remplacé régulièrement. Il doit notamment, jusqu'à la désignation de son successeur, révéler, au procureur de la république, les faits délictueux dont il a eu connaissance. Ceci ne doit pas évidemment empêcher son successeur d'accomplir sa mission sur la totalité de l'exercice. Toutefois, il y a lieu de noter que le commissaire aux comptes n'est tenu par aucun texte de se préoccuper de son remplacement sous cette réserve que sa démission ne doit pas intervenir à contre-temps.

La démission doit être adressée au président du conseil d'administration ou du directoire ou au gérant. Le commissaire aux comptes doit, à ce titre, demander à la société de procéder à la publication de sa démission. A défaut, se prévalant de la norme n°4 de l'OECT, il pourrait procéder lui même à cette publication.

Section 3 : La révocation :

⇨ L'article 260 du CSC stipule que ***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 fonctions.

Ainsi, et en cas de faute grave, le commissaire aux comptes peut être révoqué par ***l'AGO*** et ce même si le commissaire a été désigné dans les statuts.

Le commissaire aux comptes commet une faute lorsqu'il n'exécute pas ou exécute mal sa mission. Constituent aussi, une faute grave justifiant la révocation l'immixtion dans la gestion de la société, la continuation des fonctions malgré la survenance d'une incompatibilité (empêchement légal constitutif d'une faute), le non établissement des rapports ou les retards enregistrés dans leur communication, la violation du secret professionnel,…

L'appréciation de l'existence de la faute du commissaire aux comptes et de sa gravité est laissée à l'assemblée des actionnaires. Cette assemblée peut en conséquence et à tout moment révoquer le commissaire aux comptes. Toutefois, si le commissaire aux comptes estime que sa révocation décidée par l'AGO est abusive donc injustifiée, il peut s'adresser au juge pour se prononcer sur la question de la révocation : Si le juge estime que la révocation ne se trouve pas être justifiée par une faute grave, il va allouer au commissaire aux comptes des ***dommages-intérêts***. La question s'est toutefois posée à propos de la possibilité de rétablissement du commissaire aux comptes dans ses fonctions par le tribunal : Dans l'état actuel de la rédaction de l'article 260 du CSC, rien ne s'oppose juridiquement à ce que le tribunal prononce la réintégration du commissaire, mais en fait, cette mesure, qui mettrait l'intéressé dans une position délicate, serait bien souvent inopportune.

⇨ L'article 264 du CSC stipule par ailleurs que 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,

Scanned with CamScanner

- 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 pour la période restant à courir du mandat de son prédécesseur (Article 261 alinéa 2 du CSC).

⇨ Par juste motif, il faut notamment entendre les cas de fautes graves pour lesquels le législateur tunisien a également donné la possibilité de révocation du commissaire aux comptes à l'AGO, ainsi que les cas d'empêchement physique ou autres mettant le commissaire dans l'incapacité d'exercer ses fonctions dans les conditions et délais requis (maladie, éloignement, surcharge de travail,...).

⇨ Face à une faute grave, le législateur tunisien a laissé le choix à la société entre :

- demander, par l'intermédiaire de son conseil d'administration, au juge des référés de relever le commissaire aux comptes de ses fonctions,
- et décider en AGO sa révocation.

⇨ La liste des personnes pouvant formuler la demande au juge des référés est limitative.

Section 4 : <u>Les autres causes de cessation des fonctions</u> :

§1- La récusation

La récusation du commissaire aux comptes est une procédure permettant à tout intéressé et notamment à un ou plusieurs actionnaires de refuser, en formulant une demande au juge, le commissaire aux comptes désigné par l'AGO.

La récusation du commissaire aux comptes ne peut être valable que si elle est motivée par des circonstances permettant de suspecter le sérieux, la compétence, l'honorabilité, l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes désigné par l'AGO. Il doit s'agir ainsi, d'un reproche visant ***la personne*** du commissaire aux comptes. Il doit s'agir également d'un commissaire aux comptes ***nommé par l'AGO et non pas par le juge.***

La récusation doit, dès lors, être présentée ***dès la désignation***, et il ne faut pas attendre la survenance d'un événement quelconque pour demander au juge la récusation. La demande de récusation doit intervenir dans un délai raisonnable à partir de la nomination.

En réalité, le code des sociétés commerciales n'a prévu aucune disposition qui traite expressément de la récusation en justice des commissaires aux comptes[24]. Toutefois, l'article 264 du CSC, qui a donné la possibilité à un ou plusieurs actionnaires détenant 15% au moins

[24] Et ce contrairement par exemple à la récusation des liquidateurs nommés par le juge sans l'accord des associés prévue par l'article 30 du CSC ou encore la récusation des magistrats prévue par les articles 248 à 250 du CPCC.

Scanned with CamScanner

du capital de la société de demander au juge des référés de relever le commissaire aux comptes de ses fonctions, semble viser entre autres la récusation.

Toutefois, la notion de récusation a été prévue par l'article 45 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier et ce pour les sociétés faisant appel public à l'épargne[25]. Aux termes de cet article, le président du tribunal de première instance de Tunis peut, sur demande motivée du président du conseil du marché financier, ordonner par voie de référé la ***récusation*** du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale des sociétés faisant appel public à l'épargne et la nomination de celui qui le remplace qui, exceptionnellement, ne demeure en fonction que jusqu'à la désignation d'un commissaire aux comptes par la prochaine AGO. D'ailleurs, cette possibilité offerte, par la loi de 1994, au conseil du marché financier de demander la récusation du commissaire aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne a été confirmée par la suite par les dispositions de l'article 264 du CSC. Ce qui prouve encore une fois que l'article 264 du CSC visait la récusation.

L'ordonnance récusant un commissaire aux comptes n'a pas un effet rétroactif : le commissaire aux comptes récusé est tenu d'accomplir les diligences extracomptables et est pleinement responsable de ses fautes au cours de la période allant de sa nomination jusqu'à la date de la signification de la récusation. Il va sans dire que c'est le nouveau commissaire aux comptes qui se chargerait de l'audit des comptes au cours de cette période.

§2- *La survenance d'un empêchement*

Un commissaire aux comptes est empêché dès l'instant où il n'est pas en mesure d'exercer ses fonctions dans les conditions et délais requis.

L'empêchement peut être légal (incapacité, incompatibilité), physique (maladie,...), ou autre (éloignement, surcharge d'activité, obstruction,...). Il peut également être provisoire ou définitif.

➔ Si l'empêchement est provisoire, il peut ne pas léser la société et il n'y aura en principe pas de répercussions sur le mandat du commissaire aux comptes.

➔ Si l'empêchement est, par contre, définitif, il serait systématiquement de nature à nuire aux intérêts de la société. Dans ce cas, il y a plusieurs possibilités :

- le commissaire aux comptes démissionne et un nouveau commissaire aux comptes est nommé par une AGO réunie extraordinairement pour le reste du mandat de l'ancien. On retrouve ici les dispositions de l'article 268 du CSC qui prévoient que le commissaire aux comptes qui se trouve dans l'impossibilité d'exécuter sa mission, doit en avertir la société et lui restituer, dans le mois qui

[25] Est réputée société faisant appel public à l'épargne toute société qui satisfait l'une des conditions prévues par l'article 1 de la loi n°94-117 du 14/11/1994 portant réorganisation du marché financier.

Scanned with CamScanner

- 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 pour la période restant à courir du mandat de son prédécesseur (Article 261 alinéa 2 du CSC).

⇨ Par juste motif, il faut notamment entendre les cas de fautes graves pour lesquels le législateur tunisien a également donné la possibilité de révocation du commissaire aux comptes à l'AGO, ainsi que les cas d'empêchement physique ou autres mettant le commissaire dans l'incapacité d'exercer ses fonctions dans les conditions et délais requis (maladie, éloignement, surcharge de travail,…).

⇨ Face à une faute grave, le législateur tunisien a laissé le choix à la société entre :

- demander, par l'intermédiaire de son conseil d'administration, au juge des référés de relever le commissaire aux comptes de ses fonctions,
- et décider en AGO sa révocation.

⇨ La liste des personnes pouvant formuler la demande au juge des référés est limitative.

Section 4 : <u>Les autres causes de cessation des fonctions</u> :

§*1- La récusation*

La récusation du commissaire aux comptes est une procédure permettant à tout intéressé et notamment à un ou plusieurs actionnaires de refuser, en formulant une demande au juge, le commissaire aux comptes désigné par l'AGO.

La récusation du commissaire aux comptes ne peut être valable que si elle est motivée par des circonstances permettant de suspecter le sérieux, la compétence, l'honorabilité, l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes désigné par l'AGO. Il doit s'agir ainsi, d'un reproche visant ***la personne*** du commissaire aux comptes. Il doit s'agir également d'un commissaire aux comptes ***nommé par l'AGO et non pas par le juge.***

La récusation doit, dès lors, être présentée ***dès la désignation***, et il ne faut pas attendre la survenance d'un événement quelconque pour demander au juge la récusation. La demande de récusation doit intervenir dans un délai raisonnable à partir de la nomination.

En réalité, le code des sociétés commerciales n'a prévu aucune disposition qui traite expressément de la récusation en justice des commissaires aux comptes[24]. Toutefois, l'article 264 du CSC, qui a donné la possibilité à un ou plusieurs actionnaires détenant 15% au moins

[24] Et ce contrairement par exemple à la récusation des liquidateurs nommés par le juge sans l'accord des associés prévue par l'article 30 du CSC ou encore la récusation des magistrats prévue par les articles 248 à 250 du CPCC.

Scanned with CamScanner

du capital de la société de demander au juge des référés de relever le commissaire aux comptes de ses fonctions, semble viser entre autres la récusation.

Toutefois, la notion de récusation a été prévue par l'article 45 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier et ce pour les sociétés faisant appel public à l'épargne[25]. Aux termes de cet article, le président du tribunal de première instance de Tunis peut, sur demande motivée du président du conseil du marché financier, ordonner par voie de référé la ***récusation*** du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale des sociétés faisant appel public à l'épargne et la nomination de celui qui le remplace qui, exceptionnellement, ne demeure en fonction que jusqu'à la désignation d'un commissaire aux comptes par la prochaine AGO. D'ailleurs, cette possibilité offerte, par la loi de 1994, au conseil du marché financier de demander la récusation du commissaire aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne a été confirmée par la suite par les dispositions de l'article 264 du CSC. Ce qui prouve encore une fois que l'article 264 du CSC visait la récusation.

L'ordonnance récusant un commissaire aux comptes n'a pas un effet rétroactif : le commissaire aux comptes récusé est tenu d'accomplir les diligences extracomptables et est pleinement responsable de ses fautes au cours de la période allant de sa nomination jusqu'à la date de la signification de la récusation. Il va sans dire que c'est le nouveau commissaire aux comptes qui se chargerait de l'audit des comptes au cours de cette période.

§2- *La survenance d'un empêchement*

Un commissaire aux comptes est empêché dès l'instant où il n'est pas en mesure d'exercer ses fonctions dans les conditions et délais requis.

L'empêchement peut être légal (incapacité, incompatibilité), physique (maladie,...), ou autre (éloignement, surcharge d'activité, obstruction,...). Il peut également être provisoire ou définitif.

➔ Si l'empêchement est provisoire, il peut ne pas léser la société et il n'y aura en principe pas de répercussions sur le mandat du commissaire aux comptes.

➔ Si l'empêchement est, par contre, définitif, il serait systématiquement de nature à nuire aux intérêts de la société. Dans ce cas, il y a plusieurs possibilités :

- le commissaire aux comptes démissionne et un nouveau commissaire aux comptes est nommé par une AGO réunie extraordinairement pour le reste du mandat de l'ancien. On retrouve ici les dispositions de l'article 268 du CSC qui prévoient que le commissaire aux comptes qui se trouve dans l'impossibilité d'exécuter sa mission, doit en avertir la société et lui restituer, dans le mois qui

[25] Est réputée société faisant appel public à l'épargne toute société qui satisfait l'une des conditions prévues par l'article 1 de la loi n°94-117 du 14/11/1994 portant réorganisation du marché financier.

Scanned with CamScanner

DEUXIEME PARTIE :

LES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Scanned with CamScanner

Chapitre I : Les conditions générales de déroulement des missions du commissaire aux comptes

Section 1 : Le respect du secret professionnel :

L'article 270 du CSC stipule que 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 fonctions. L'article 271 alinéa 2 du même code a, par ailleurs, prévu que les dispositions de la loi pénale (en l'occurrence l'article 254 du code pénal) relative à la révélation du secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes.

D'autre part, et aux termes de l'article 8 de la loi 88-108, 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. La même obligation se trouve être reproduite par l'article 9 de la loi 2002-16 portant organisation de la profession des comptables pour les comptables inscrits au tableau de la compagnie.

Cette obligation au secret professionnel ne concerne ni la révélation des faits délictueux au procureur de la république (Art 271 du CSC), ni la communication à l'assemblée générale des actionnaires des irrégularités et inexactitudes relevées par le commissaire aux comptes lors de l'accomplissement de sa mission (Art 270 alinéa 2 du CSC) ou des informations au titre des conventions réglementées (Art 200 du CSC), ni les informations qu'il pourrait donner en cas de mise en œuvre de la procédure d'alerte (Art 420 du code de commerce abrogeant l'Art 7 de la loi 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques). Elle ne s'applique pas non plus dans le cadre des investigations effectuées par les agents du conseil du marché financier à propos des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne (Art 36 paragraphe 3 de la loi 94-117[27]) ou par les juridictions pénales et leurs auxiliaires[28] pour ce qui concerne les faits délictueux que le commissaire aux comptes a révélés ou qui sont susceptibles d'être qualifiés de la sorte par le magistrat compétent (cf Art 61 du CPP) ou par les juridictions civiles lorsque le commissaire aux comptes est poursuivi et dans la mesure où la divulgation est nécessaire à sa défense.

Le commissaire aux comptes est lié par le secret professionnel non seulement à l'égard des tiers, notamment les créanciers de la société et les agents de l'administration (administration fiscale[29], CNSS[30], agents des douanes pour tout renseignement oral[31],...), mais aussi à l'égard des actionnaires et administrateurs pris individuellement.

[27] Ajouté explicitement par l'article 30 de la LSF
[28] Procureur de la république, officiers et agents de police judiciaire, juge d'instruction, expert désigné par le juge d'instruction,...
[29] Article 16 dernier alinéa du code des droits et procédures fiscaux

Scanned with CamScanner

En effet, 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'est donc pas tenu de répondre à un actionnaire ou à un administrateur isolé qui l'interrogerait directement en dehors de l'assemblée générale ou du conseil d'administration. Cette analyse a été toutefois critiquée par la doctrine française qui admet le secret professionnel vis à vis de l'assemblée des actionnaires en ce sens que le commissaire aux comptes devrait éviter rigoureusement de donner dans son rapport général des renseignements confidentiels dont les concurrents ou les adversaires de la société pourraient profiter contre elle ; bien plus quand le commissaire aux comptes assiste à l'assemblée, il doit s'abstenir de fournir des renseignements qui ne sont pas de nature à améliorer la compréhension de ses rapports et des états financiers. Il doit céder la parole au président de l'assemblée ou tout au moins obtenir son autorisation toutes les fois où la réponse à une question posée par les actionnaires dépasserait le cadre ci dessus précisé et le conduirait à fournir des informations sur le secret des affaires de son client. Néanmoins, si le président répond de manière incorrecte, le commissaire doit intervenir en raison du délit de confirmation d'informations mensongères prévu par l'article 271 du CSC.

Par ailleurs, certaines révélations, bien que non expressément traitées par la loi tunisienne, sont parfois pratiquées par les commissaires aux comptes (en vertu de la théorie du secret partagé). Il s'agit notamment des cas suivants :

- Les révélations entre les commissaires d'une même société qui, pour présenter un rapport commun en application de la loi[32], vont nécessairement se communiquer des informations et des conclusions. Ces révélations sont, alors, admises.
- Les révélations entre les commissaires aux comptes d'un même groupe et notamment entre ceux de la société mère et des sociétés filiales qui sont interdites en droit tunisien, et ce, contrairement au code de commerce français qui a expressément levé le secret professionnel entre les commissaires aux comptes de la société consolidante et ceux des entités consolidées. La Commission des études juridiques de la CNCC en France a, d'une part, confirmé que cette levée du secret professionnel vaut quelle que soit la méthode de consolidation retenue (intégration globale, proportionnelle ou mise en équivalence) et, d'autre part, reconnu la réciprocité de la levée du secret professionnel selon laquelle, la levée s'applique tant pour les commissaires aux comptes des sociétés consolidées vis-à-vis des commissaires aux comptes de la société consolidante que dans la situation inverse, et ce quel que soit le pourcentage de détention par l'entité consolidante, du moment que les sociétés en cause soient incluses dans le périmètre de consolidation.

[30] La loi 60-30 du 14/12/1960 relative à l'organisation des régimes de sécurité sociale ne prévoit aucune communication
[31] Article 54-I du code des douanes
[32] Article 269 du CSC et Norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes (approuvée par le conseil de l'Ordre le 6 septembre 2006)

Scanned with CamScanner

- Les révélations entre les commissaires aux comptes successifs de la société en vue de faciliter la tâche au confrère prenant la suite : Il n'est pas, dans ce cas, admis de délier le commissaire aux comptes sortant de son obligation au secret, mais il y a lieu de noter la communication entre les commissaires aux comptes successifs prévue par la norme 4 de l'OECT dans un but particulier : s'assurer que le non renouvellement de la mission n'a pas pour but de permettre à la société d'échapper à l'application des diligences professionnelles par le commissaire prédécesseur,

Signalons enfin que l'obligation au secret professionnel s'applique non seulement aux commissaires eux mêmes, mais aussi à leurs collaborateurs et aux experts auxquels ils auraient pu faire appel pour l'exercice de leur mission.

Section 2 : La non immixtion dans la gestion :

L'article 266 alinéa 3 du CSC stipule qu'à 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.

Ainsi, le commissaire aux comptes ne doit pas s'immiscer dans la gestion de la société c'est à dire il ne doit pas accomplir directement ou indirectement des actes de gestion, ni exprimer des jugements de valeurs, critiques ou éloges sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

L'immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion peut ainsi revêtir deux formes : il s'immisce dans la gestion non seulement lorsqu'il prend en main la direction de la société ou lorsqu'il intervient pour effectuer un acte quelconque de gestion, mais aussi, et c'est le plus fréquent, lorsqu'il se livre à des appréciations de l'opportunité des actes de gestion qui ont été passés par les dirigeants.

Le commissaire aux comptes s'immisce donc dans la gestion lorsqu'il conclut des contrats au nom de la société ou détermine sa politique financière et commerciale ou lorsqu'il émet un jugement de valeur sur le montant de la marge brute ressortant de l'état de résultat, ou relève et critique des prises de risques excessifs. Le commissaire aux comptes ne doit jamais se substituer aux dirigeants dans le choix des méthodes de gestion dont il se charge seulement de contrôler la régularité : il peut par exemple intervenir pour préciser si la procédure de choix des fournisseurs est régulière ou non.

Toutefois, l'interdiction au commissaire aux comptes de s'immiscer dans la gestion ne doit pas être interprétée dans un sens très rigide. Il a été, en effet, admis que le commissaire aux comptes pouvait, dans bien des cas, apporter ses conseils aux dirigeants, sinon participer à la mise en place des améliorations nécessaires à l'organisation notamment comptable.

Scanned with CamScanner

Les avis et conseils donnés par le commissaire aux comptes devraient respecter trois conditions :

- Les avis et conseils doivent rester en relation directe avec sa mission. Dès lors, le commissaire aux comptes excéderait sa mission si d'une part il procédait lui même à la mise en place des réformes ou en assumait la direction effective et par conséquent la responsabilité, et d'autre part s'il donnait des avis ou conseils sur des questions d'opportunité intéressant la gestion de l'entreprise ou impliquant une intervention dans le choix et l'exécution des décisions. Les avis et conseils doivent avoir pour objectif d'aboutir à des états financiers réguliers et sincères,
- Le commissaire aux comptes ne doit pas devenir un conseiller permanent de l'entreprise. Ainsi, il ne donne des avis et conseils que de manière occasionnelle et il ne peut recevoir un mandat particulier, même tacite, de suivre tel ou tel ordre de question afin de donner les conseils utiles à la société,
- Le commissaire aux comptes ne peut recevoir des honoraires distincts pour ses avis et conseils qui doivent être donnés dans le cadre de sa mission.

D'autre part, parfois l'intervention du commissaire aux comptes pour s'informer sur la gestion, voire même apprécier ou critiquer la gestion, est imposée par les besoins de la mission que lui confère la loi. Il peut ainsi se situer à la limite de l'immixtion dans la gestion. C'est le cas du contrôle des conventions conclues entre la société et ses dirigeants où le commissaire aux comptes est tenu de déterminer si une convention est courante et si elle a été conclue à des conditions normales, tâche qui ne lui est possible que s'il soit correctement informé des opérations que la société effectue habituellement dans le cadre de son activité et des conditions habituellement pratiquées par la société. C'est le cas également de la procédure d'alerte imposée au commissaire aux comptes en ce sens qu'il est amené à apprécier si un acte de gestion est de nature à menacer l'activité de l'entreprise ou à compromettre la continuité de son exploitation.

Section 3 : La diligence :

Le rôle du commissaire aux comptes est de vérifier la régularité et la sincérité des états financiers. Pour ce faire, il doit veiller au respect de la réglementation en vigueur, des règles d'éthique et des normes professionnelles et mettre en œuvre des diligences particulières lors des différentes phases de la mission.

Il s'agit, en particulier de veiller aux :

- diligences préalables à l'acceptation ou à la poursuite de la mission,
- diligences liées à la planification de la mission. Ces diligences comprennent aussi bien la compréhension des activités du client, la compréhension des systèmes

Scanned with CamScanner

comptables et de contrôle interne, la mise en œuvre des procédures analytiques et la fixation du seuil de signification,

- diligences liées à la mise en œuvre de la stratégie d'audit et à la collecté d'éléments probants comprenant aussi bien les tests de procédures que les contrôles substantifs,
- diligences liées à l'achèvement de la mission comprenant notamment la revue des événements postérieurs à la clôture, l'obtention d'une lettre d'affirmation, la revue finale et l'émission du rapport.

Le volume normal d'intervention du commissaire aux comptes est lié à l'accomplissement des diligences normales telles que définies ci dessus. Ces diligences doivent être accomplies quel que soit le temps nécessaire.

Il y a lieu de noter également que la révision contractuelle ne dispense pas le commissaire aux comptes de remplir la mission qui lui est impartie par la loi.

Toutefois, le commissaire aux comptes a une obligation de moyens et non pas de résultat. Autrement dit, le commissaire aux comptes conduit convenablement sa mission lorsqu'il accomplit toutes ses diligences et ce bien que des erreurs parfois significatives risquent de ne pas être relevées.

Par ailleurs, l'article 259 du CSC et l'article 20 de la loi 88-108 mettent à la charge du commissaire aux comptes l'obligation de tenir un registre de ses diligences professionnelles. Il porte sur ce registre, pour chacune des sociétés dont il assure le contrôle et pour chaque exercice contrôlé, les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui au titre de toutes les étapes de l'audit. Il mentionne, pour chaque nature d'intervention (étape de l'audit), 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. Ce registre doit être conservé pendant 10 ans même après la cessation de fonctions. Il est à la disposition de la commission de contrôle et de la chambre de discipline.

Ce registre doit être tenu comme preuve de l'accomplissement des diligences professionnelles et ce en plus évidemment du dossier permanent et du dossier annuel ou de l'exercice[33].

Section 4 : Représentation et assistance :

L'article 267 du CSC donne aux commissaires aux comptes, pour l'accomplissement de leurs missions, la possibilité, sous leur propre responsabilité[34], de se faire assister ou se faire représenter par un ou plusieurs collaborateurs de leur choix titulaires d'une maîtrise qu'ils font connaître nommément à la société. Ces collaborateurs ont les mêmes droits

[33] Pour la forme et le contenu de ces dossiers, se référer aux normes 5 et 6 de l'OECT.
[34] Civile et disciplinaire

Scanned with CamScanner

d'investigation que les commissaires aux comptes. Le commissaire aux comptes désigne généralement un chef de mission qui lui rend compte et qui peut le représenter lors des assemblées générales annuelles.

L'article 20 de la loi 88-108 et l'article 18 de la loi 2002-16 reconnaissent cette même possibilité respectivement aux commissaires aux comptes membres de l'ordre et aux techniciens en comptabilité inscrits sur la liste.

Section 5 : Cas de co commissariat aux comptes :

La loi n'a pas organisé les missions de co commissariat aux comptes en considérant que les règles et diligences professionnelles relatives au co commissariat aux comptes des sociétés doivent être fixées par une norme professionnelle[35].

Cependant, il y a lieu de citer les deux dispositions légales suivantes :

- l'article 13 Ter, alinéa 2 stipule que les co commissaires aux comptes 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 l'indépendance entre eux et doivent fixer les conditions et méthodes d'élaboration de leurs rapports en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire[36].
- l'article 269 du CSC a 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.

En application des dispositions de l'article 13 ter dernier alinéa du CSC qui ont prévues l'élaboration d'une norme professionnelle fixant les règles et diligences professionnelles relatives au co-commissariat aux comptes des sociétés tenues obligatoirement de désigner deux ou plusieurs commissaires aux comptes, le conseil de l'OECT, lors de sa réunion du 6 septembre 2006, a approuvé une norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

Cette norme 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 CSC et aux normes professionnelles en vigueur et adoptées par l'OECT et *d'en définir les modalités d'application*.

Elle s'applique aux missions de co-commissariat aux comptes[37] obligatoires (prévues par l'article 13 ter du CSC et obligatoirement exercées par les experts comptables inscrits au tableau de l'OECT) ou volontaires[38] (prévues par les statuts de certaines sociétés mais

[35] Article 13 ter dernier alinéa.
[36] L'examen contradictoire suppose que le même élément ait fait l'objet d'un double contrôle avant de confronter les constatations et conclusions des co commissaires aux comptes
[37] Cette norme ne couvre pas le cas des auditeurs intervenant dans un cadre contractuel
[38] La norme n'a pas exclu les missions de co-commissariat aux comptes volontaires de son champ d'application

Scanned with CamScanner

uniquement lorsqu'elles sont exercées par deux ou plusieurs membres inscrits au tableau de l'OECT) des entités ayant désigné deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

Après avoir rappelé les règles de déontologie prévues par les dispositions de l'article 13 ter du CSC (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) et du comportement professionnel prévues par les règles générales des codes d'éthique et des devoirs professionnels en vertu desquelles les co-commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de courtoisie et de confraternité, la norme a traité de l'acceptation et maintien de la mission ainsi que des principes généraux gouvernant l'exercice du co-commissariat aux comptes.

§1- Acceptation et maintien de la mission

Les règles générales d'acceptation et de maintien édictées par le code des devoirs professionnels et les normes professionnelles en vigueur doivent être mises en œuvre **par chacun** des 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 particulier implique notamment d'obtenir communication des noms des co-commissaires et de toute information utile liée 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 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.

§2- 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.

Scanned with CamScanner

Cependant, les co-commissaires doivent **se concerter**[39] et échanger les appréciations notamment en matière :

- d'analyse des *principales zones de risques*,
- d'analyse de l'effet *des évènements non liés à l'exploitation courante* mais pouvant avoir une incidence significative sur les comptes (tels que par exemple, dans le cas d'un groupe, des changements dans sa structure ou sa composition, des changements dans la réglementation comptable ou fiscale applicable à certaines entités consolidées,…)
- et de la détermination *du seuil de signification* pour les besoins de l'audit.

Par ailleurs, certaines actions **doivent** être effectuées *en commun* par les co-commissaires aux comptes, alors que d'autres **peuvent** l'être :

A/ 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* (et ce après avoir mis en œuvre par chacun des co-commissaires aux comptes les règles générales d'acceptation),
- *La tenue des réunions de planification et de suivi 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 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**,

  ➢ *Les dates* des réunions de synthèse et de clôture de la mission,

  ➢ *Les dates* de remise des rapports des co-commissaires aux comptes,

[39] La concertation des commissaires aux comptes les conduit à retenir des positions homogènes et consensuelles sur différents aspects essentiels et notamment à appliquer des seuils de signification identiques.

Scanned with CamScanner

➢ *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* (entretiens en commun et demande commune de la documentation nécessaire),
- *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. Ces réunions doivent être précédées par un échange de 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,
- *L'établissement des rapports requis par les textes en vigueur* régissant le commissariat aux comptes quand bien même leurs opinions ou conclusions seraient différentes en les attribuant à chacun des co-commissaires aux comptes. Il s'agit du rapport général, du rapport spécial sur les conventions réglementées et des autres rapports spéciaux établis en exécution de la réglementation en vigueur. Les autres rapports et communications non requises aux co-commissaires aux comptes en cette qualité tels que *la lettre de direction* ou autres sont émis séparément par chacun des co-commissaires aux comptes,
- *L'établissement des rapports et communications à l'entité contrôlée et aux autorités concernées au titre 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.

  Toutefois, les co-commissaires aux comptes procèdent, de manière séparée, aux diligences relatives à l'accomplissement de ces obligations légales (l'appréciation de la continuité d'exploitation, la recherche des fraudes,…).

  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

Scanned with CamScanner

destinataires de ces rapports et communications dans le cadre de la démarche ou de la procédure qu'il aurait mise en œuvre[40].

B/ 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 soit couvert 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 de contrôle internes comptables : si, dans le cadre de la compréhension des contrôles internes et de réalisation des tests sur les contrôles, des zones géographiques devraient être couvertes (directions régionales, agences, succursales, points de ventes,…), ces zones à couvrir doivent être identifiées d'un commun accord pour éviter, dans la mesure du possible, l'intervention des deux commissaires aux comptes dans 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 de 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 ses tests et des conclusions globales qu'il en tire,

[40] Le commissaire aux comptes précise que le co-commissaire aux comptes en a été informé. Il signale ensuite le point de vue de son confrère

Scanned with CamScanner

Chacun des co-commissaires aux comptes **documente** ses activités dans son dossier selon ses propres règles et procédures internes de travail. Par ailleurs, la norme n° 5 de l'OECT relative au dossier annuel prévoit qu'en cas de répartition de la charge de travail entre les co-commissaires aux comptes membres de l'OECT, 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, ajoute la norme n° 5 de l'OECT, demeure entière quant à la bonne exécution de toutes les diligences.

Il y a lieu de noter, enfin, que l'article 15 du code des devoirs professionnels précise qu'en cas de nomination de plus d'un commissaire aux comptes, chacun d'eux assurera sa mission et en assumera individuellement l'entière responsabilité et que lorsqu'un un commissaire aux comptes est en cours de mandat, il n'est permis à son confrère d'accepter d'être son co-commissaire qu'après l'achèvement du mandat en cours. Il demeure entendu que cette dernière disposition ne concerne que la désignation d'un co commissaire aux comptes sur une base volontaire et non pas sur la base de l'obligation légale édictée par l'article 13 ter du CSC.

Scanned with CamScanner

Chapitre II : Les droits du commissaire aux comptes

Section 1 : Le droit à la coopération du client :

L'entreprise doit faciliter le travail du commissaire aux comptes en lui fournissant toutes les informations, renseignements et éclaircissements jugés nécessaires eu égard aux circonstances. Elle doit mettre a sa disposition, s'il le juge utile, un bureau et les moyens nécessaires à l'accomplissement de ses diligences tout en lui facilitant l'accès aux services. Elle ne doit pas empêcher le déroulement normal de sa mission.

En cas d'action, émanant de la société contrôlée, qui est de nature à entraver sa mission, le commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 18 de la loi 88-108, saisir l'OECT. L'affaire serait instruite par la commission de contrôle[41] et transmise, selon le cas, au ministre des finances ou au procureur de la république.

Par ailleurs, l'article 13 sexis du CSC[42] stipule qu'est puni d'un emprisonnement de 6 mois et d'une amende de 5.000 DT ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société commerciale 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 à l'exercice de leurs missions[43].

Ce délit d'entrave et de refus de fourniture de documents tend à protéger le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de la mission qui lui est conférée par la loi. En l'absence de décision judiciaire définitive relevant le commissaire aux comptes de ses fonctions, le dirigeant de la société ne peut se prévaloir du litige qui l'oppose au commissaire aux comptes pour lui refuser la communication des documents comptables

Il est à noter que dans le cadre des travaux parlementaires ayant précédé l'adoption de la loi relative au renforcement de la sécurité des relations financières, il a été précisé que le défaut de convocation du commissaire aux comptes à toutes les réunions de conseil d'administration ou du conseil de surveillance et du directoire qui établissent les états financiers annuels ou qui examinent les états financiers intermédiaires ainsi qu'à toutes les assemblées générales peut constituer un manquement aux obligations incombant au conseil d'administration, voire même *une entrave à la mission du commissaire aux comptes*. Par ailleurs, l'absence injustifiée du commissaire aux comptes peut être regardée comme un manquement à ses diligences professionnelles bien que l'obligation concerne sa convocation et non pas son assistance.

[41] Commission instituée au sein de l'ordre chargée de veiller à l'application des obligations d'indépendance et de diligence professionnelle à la charge des commissaires aux comptes.
[42] Ajouté par l'article 11 de la LSF
[43] On remarque que pour les OPC, ces nouvelles sanctions pénales font un double emploi avec celles prévues par l'article 56 du code des OPC et qui pénalisent pratiquement le même délit d'un emprisonnement de 16 jours à un 1 an et d'une amende de 500 à 5.000 DT ou de l'une de ces deux peines.

Scanned with CamScanner

Section 2 : Les droits d'investigation :

Le droit à l'investigation est reconnu aussi bien au commissaire aux comptes (Article 266 du CSC) qu'à ses collaborateurs (Article 267 du CSC).

Ce droit peut être exercé auprès de la société ou des tiers.

§1- *Les investigations auprès de la société*

L'article 266 du CSC stipule que 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 *et des états financiers*[44] ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire. Ils 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.

En effet, les commissaires aux comptes peuvent se faire communiquer tous les documents existant au jour de leur intervention, même si ces documents sont postérieurs à la clôture des comptes qu'ils examinent. Il a été même jugé, en France, que le commissaire aux comptes n'est pas un tiers vis à vis de l'entreprise dans laquelle il exerce ses fonctions et qu'un salarié ne peut être considéré comme ayant commis une faute grave lorsque, sans l'accord de son supérieur hiérarchique, il a pris l'initiative de révéler au commissaire aux comptes des situations intermédiaires à usage interne.

Les investigations du commissaire aux comptes peuvent être exercées à toute époque de l'année du fait du caractère ***permanent*** de sa mission.

§2- *Les investigations auprès des tiers*

Ces investigations ont été expressément reconnues par l'article 266 du CSC et ce auprès des sociétés mères ou filiales ainsi qu'auprès des autres tiers.

A/ Investigations auprès des sociétés mères ou filiales :

Les investigations prévues par l'article 266 du CSC peuvent être faites, d'après le même article, auprès des sociétés mères ou filiales au sens des lois en vigueur.

Il s'agit des sociétés mères et filiales au sens de l'article 461 du CSC[45], c'est à dire des sociétés qui possèdent directement ou indirectement plus de 50% du capital de la société contrôlée ou dont celle ci détient plus de 50% du capital.

[44] Ajoutée à la traduction française pour l'aligner à la version arabe de l'article
[45] Ajouté par les dispositions de la loi 2001-117 du 6 décembre 2001 complétant le code des sociétés commerciales en prévoyant un titre six intitulé « du groupe des sociétés ».

Scanned with CamScanner

En plus, et en cas d'établissement d'états financiers consolidés par la société mère, le commissaire aux comptes qui contrôle les états financiers consolidés et qui doit être le commissaire aux comptes de la société mère et inscrit au tableau de l'OECT[46] peut, conformément aux dispositions de l'article 471 du CSC, procéder à des investigations auprès de l'ensemble des sociétés membres du groupe[47]. 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.

B/ Investigations auprès des autres tiers :

L'article 266 du CSC stipule que 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.

Cette disposition vise les mandataires de la société tels que les banquiers et les commissionnaires à l'achat ou à la vente ainsi que les autres tiers qui n'ont pas agi pour le compte de la société mais qui ont conclu des contrats avec elle (clients, fournisseurs,…).

Les commissaires n'ont, a priori, qu'un droit d'information. Ils ne peuvent donc exiger la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par ces tiers sauf s'ils obtiennent l'autorisation du juge.

Section 3 : Le droit de perception des honoraires:

Le commissaire aux comptes a droit à la perception d'honoraires à l'occasion de l'exécution de sa mission pour avoir mis en œuvre les diligences professionnelles, utilisé le meilleur de sa compétence engageant ainsi à bon escient et en toute indépendance sa responsabilité.

Les honoraires des commissaires aux comptes des entreprises de Tunisie 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 (ré instituant un montant minimum d'honoraires), par l'arrêté des ministres des finances et du commerce et de l'artisanat du 4 juillet 2006 (augmentant le taux de la majoration en cas de COCAC de 10% à 50%), par l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce et de l'artisanat du 12 mai 2012 (révisant le barème à la hausse) et par l'arrêté des ministres des finances et du commerce du 1er mars 2016 (amendant le critère total bilan, révisant le barème à la hausse et augmentant le taux de majoration des COCAC).

[46] Ajouté par l'article 6 de la LSF qui a modifié les dispositions du paragraphe 2 de l'article 471 du CSC.
[47] 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 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%.

Scanned with CamScanner

Ce barème s'applique, conformément à l'article 1er de l'arrêté, aux travaux d'audit légal ou contractuel annuel des comptes (*donc à la mission permanente*) des entreprises résidentes à l'exclusion de toutes autres (c'est à dire des entreprises non résidentes).

Pour l'application du barème, les 3 **critères** suivants sont actuellement retenus (Art 5 de l'arrêté) :

- Le total brut du bilan et les engagements hors bilan : ce critère comporte le total brut du bilan sans déduction des amortissements et des provisions auquel est ajouté (en application de l'amendement du 1er mars 2016) une proportion de 20% du total des engagements hors bilan (donnés, reçus et réciproques) arrêtés conformément au système comptable des entreprises (NCT 14). Ces engagements hors bilan ne doivent pas faire l'objet d'honoraires supplémentaires en application des dispositions des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28/2/2003 portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie,
- Le total des produits : ce critère comporte le total des produits déduction faite des variations des stocks et augmenté de la TVA,
- L'effectif total moyen : l'effectif à retenir est constitué par la moyenne entre l'effectif au début et à la fin de l'exercice, personnel occasionnel en « année-homme » compris.

L'application du barème est obligatoire. Toute réduction pratiquée rend le commissaire aux comptes concerné fautif et engage sa responsabilité disciplinaire et même civile.

Toutefois, les honoraires découlant de l'application du barème peuvent, conformément aux dispositions des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003, être **augmentés** dans les cas suivants :

- 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 (nécessaires pour l'expression d'une opinion motivée sur les états financiers annuels et comportant les diligences préalables à l'acceptation et à la poursuite de la mission, les diligences liées à l'orientation et à la planification de la mission, les diligences liées à la mise en œuvre de la stratégie d'audit et à la collecte d'éléments probants et les diligences liées à l'achèvement de la mission) et entrant dans le cadre des missions législativement et réglementairement dévolues aux commissaires aux comptes. Les honoraires supplémentaires doivent être fixés, d'un commun accord, entre le commissaire aux comptes et son client avant l'acceptation du mandat de commissariat aux comptes. Si ces missions spécifiques interviennent en cours de mandat, le commissaire aux comptes doit s'entendre avec son client à propos des honoraires supplémentaires avant l'exécution de ces missions. (Art 2 de l'arrêté)

Scanned with CamScanner

- L'accomplissement de missions **exceptionnelles**, *d'une manière occasionnelle*, législativement ou réglementairement dévolues aux commissaires aux comptes qui peuvent survenir au cours de l'exécution du mandat. Dans ce cas, les honoraires supplémentaires doivent être fixés, d'un commun accord, entre le commissaire aux comptes et son client avant l'acceptation de ces missions exceptionnelles. (Art 2 de l'arrêté)

  Dans les 2 cas sus visés, le commissaire aux comptes doit informer la commission de contrôle (instituée auprès de l'OECT) et l'organe qui l'a désigné à propos des diligences supplémentaires nécessaires pour la réalisation de ces missions et ce qu'elles représentent par rapport aux diligences normales ainsi que du montant des honoraires supplémentaires. (Art 2 de l'arrêté)

- L'accomplissement, dans le respect de l'obligation d'indépendance, de **travaux nécessitant un volume supplémentaire d'intervention** (par rapport au volume normal d'intervention lié à l'accomplissement des diligences normales définies ci dessus) dans le cadre de la mission d'audit principale compte tenu des spécificités de l'entreprise, et ce, à condition que ces travaux soient compatibles avec la mission initiale de commissariat aux comptes, que ces caractéristiques soient conformes à des normes émises par l'OECT et approuvées par le ministre des finances, que les éléments de ces travaux supplémentaires soient arrêtés d'un commun accord entre les dirigeants de la société et le commissaire aux comptes qui fixe toutes les diligences professionnelles qu'il compte accomplir au titre de ces travaux, que la réalisation de ces travaux ainsi que le montant des honoraires supplémentaires soient préalablement approuvés par l'organe qui a désigné le commissaire aux comptes avant le commencement de ces travaux et que la commission de contrôle soit informée par le commissaire aux comptes de l'accord conclu entre lui et l'établissement comportant l'attribution d'honoraires supplémentaires et leur montant, et ce, dans le délai d'un mois à compter de la date de sa conclusion. (Art 3 de l'arrêté)

Il est à noter que le conseil de l'OECT, lors de sa réunion du 5 mai 2004, a décidé d'approuver une norme relative aux modalités d'application des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises en Tunisie.

Cette norme a défini le champ d'application des articles 2 et 3 de l'arrêté sus visé en apportant les précisions suivantes :

Scanned with CamScanner

① Missions spécifiques :

Les missions spécifiques sont les travaux nécessitant des diligences non définies comme normales c'est à dire non nécessaires à l'expression d'une opinion motivée sur les comptes annuels. Il en est ainsi par exemple :

- des obligations particulières mises à la charge de l'auditeur par la réglementation spécifique au secteur financier étant donné que cette réglementation étend le champ des investigations de l'auditeur au delà de ce qui est nécessaire à l'expression d'une opinion motivée sur les comptes annuels,
- des obligations mises à la charge de l'auditeur dans le cas de sociétés cotées en bourse relatives à l'émission d'une opinion sur les états financiers intermédiaires ou sur le prospectus devant être publié par toute société qui émet des valeurs mobilières ou produits financiers par appel public à l'épargne et destiné à l'information du public[48].

Par contre ne constituent pas des missions spécifiques nécessitant des diligences supplémentaires, les diligences suivantes :

- la révélation des faits délictueux étant donné que le commissaire aux comptes n'a pas une obligation de recherche des faits délictueux mais simplement une obligation de révélation des faits délictueux qu'il a connus lors de l'exercice de sa mission,
- les diligences relatives à l'examen des conventions réglementées car cet examen rentre dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes étant précisé que ces conventions correspondent aux opérations avec les parties liées et constituent des zones de risque,
- la vérification des informations spécifiques contenues dans le rapport du conseil d'administration à l'assemblée générale,
- les obligations mises à la charges des commissaires aux comptes au titre du déclenchement de la procédure d'alerte dans les entreprises en difficulté matérialisé par l'envoi aux dirigeants d'une ou de plusieurs demandes écrites d'éclaircissements relatifs à tout fait menaçant l'activité de l'entreprise.

② Missions exceptionnelles :

Il s'agit des missions dévolues législativement et exceptionnellement au commissaire aux comptes et qui ne rentrent pas dans le cadre de sa mission d'expression d'une opinion sur les comptes annuels et qui peuvent intervenir au cours du mandat.

[48] Il y a lieu d'ajouter l'audit des états financiers consolidés confié, par l'article 471 du CSC, au ou aux commissaires aux comptes de la société mère.

Scanned with CamScanner

Il en est ainsi par exemple :

- du rapport spécial demandé au commissaire aux comptes en cas d'augmentation de capital avec suppression du DPS, de réduction de capital, ...
- des obligations mises à la charges des commissaires aux comptes <u>après le déclenchement</u> de la procédure d'alerte dans les entreprises en difficulté consistant à convoquer, éventuellement, l'assemblée générale des actionnaires ou à établir un rapport au président du tribunal de 1ère instance (et dont une copie est adressée à la commission de suivi des entreprises économiques).[49]

③ Travaux nécessitant un volume d'intervention supplémentaire :

Deux situations peuvent se présenter :

<u>Situation 1</u> : Volume nécessité par une spécificité connue par l'entreprise <u>avant</u> l'entrée en fonction de l'auditeur :

Un volume d'intervention supplémentaire peut être nécessaire pour des secteurs d'activité, des transactions, soldes ou éléments d'information à haut risque ou dont les caractéristiques sont inhabituelles. Il en est ainsi des cas suivants :

- des problèmes spécifiques aux secteurs spécialisés suivants : établissements de crédits, assurances, sociétés d'investissement,
- des transactions ou systèmes complexes nécessitant le recours à un expert (instruments financiers, systèmes informatiques complexes, transactions complexes en devises,...),
- existence de succursales, établissements, agences, bureaux ou divisions décentralisées dont les activités ont un impact important sur les comptes (A ne pas confondre avec l'existence de plusieurs locaux administratifs),
- existence de joint venture,
- demande de fournir un rapport en deuxième langue

<u>Situation 2</u> : Volume nécessité par des éléments survenant ou découverts par l'auditeur <u>après</u> son entrée en fonction :

Ces éléments peuvent être :

- découverte de fraudes, erreurs significatives ou faits délictueux nécessitant des investigations plus étendues,

[49] Il y a lieu d'ajouter la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'IS et du crédit de TVA prévue par l'article 19 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de Finances pour l'année 2015.

Scanned with CamScanner

- nouvelles technologies adoptées ou introduites et qui se traduisent par la mise en place de systèmes sophistiqués ou complexes et nécessitant le recours à un expert,
- existence de transactions dont la complexité est relevée par l'auditeur et reconnue par l'entreprise,
- reprise des travaux de vérification par l'auditeur à la suite des corrections apportées aux comptes après émission du rapport définitif.

Les honoraires supplémentaires prévus par les articles 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 doivent faire l'objet d'une facturation (note d'honoraires) établie d'un commun accord avec le client. En effet, la fixation du montant des honoraires supplémentaires repose sur le principe de la liberté contractuelle et ne fait référence à aucun barème. La norme de l'OECT précitée précise, d'ailleurs, que dans tous les cas, l'auditeur est tenu de fournir dans toute proposition d'audit une estimation du temps d'intervention nécessaire et le montant des honoraires corrélatifs sur la base du ou des taux journaliers ou horaires qu'il applique. Il y a lieu de préciser, néanmoins, que l'exécution de missions ou de diligences prévues par les articles 2 et 3 de l'arrêté du 28 février 2003 sans facturation d'honoraires de la part du commissaire aux comptes (en plus des honoraires découlant de l'application du barème) constitue une entrave à son indépendance.

La note d'honoraires doit clairement mentionner séparément le montant des honoraires calculés conformément au barème réglementaire annexé à l'arrêté sus visé et, le cas échéant, les honoraires au titre des diligences supplémentaires prévus par les articles 2 et 3 du même arrêté, à moins que ces derniers ne soient facturés dans une note d'honoraires séparée.

Lorsqu'une mission de commissariat aux comptes est confiée à deux ou plusieurs commissaires aux comptes (sur une base obligatoire ou volontaire), les honoraires découlant de l'application du barème seront augmentés, conformément à l'article 4 de l'arrêté, et à compter de l'amendement du 1er mars 2016, de 80%[50]. Selon une Note[51] aux experts comptables sur les modalités d'application du barème réglementaire des honoraires d'audit suite aux modifications apportées à l'arrêté du ministre des finances et du ministre du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28/2/2003 par l'arrêté du 1/3/2016, le total des honoraires ainsi calculés (100% + 80%) est partagé égalitairement entre les co-commissaires aux comptes (la part de chaque co-commissaire aux comptes est, alors, égale à 90% du montant des honoraires découlant de l'application du barème réglementaire). La même note précise que les co-commissaires aux comptes doivent, par conséquent, se concerter sur le montant des honoraires (relatives aux diligences normales) avant l'émission des notes d'honoraires.

[50] Ce taux était, avant l'amendement du 1er mars 2016, de 50% (tel que fixé par l'arrêté des ministres des finances et du commerce et de l'artisanat du 4 juillet 2006). Ce taux de majoration était, en vertu des dispositions de l'arrêté du 28 février 2003, de 10%.
[51] Approuvée par le conseil de l'OECT du 7 septembre 2016.

Scanned with CamScanner

En application du principe de la liberté contractuelle pour la fixation du montant des honoraires supplémentaires prévus par les articles 2 et 3 de l'arrêté susvisé, et sauf accord contraire convenu avec le client, une disparité des montants facturés au titre desdits honoraires supplémentaires par chacun des co-commissaires aux comptes est, à notre avis, admise.

Les modalités de paiement des honoraires découlant de l'application du barème sont, conformément aux dispositions de l'article 8 de l'arrêté du 28 février 2003, 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.

Le nouveau barème des honoraires annexé à l'arrêté du 1er mars 2016 s'applique conformément aux dispositions de l'article 9 de l'arrêté du 28 février 2003 :

- à toutes les missions d'audit contractuel conformément aux conventions d'audit conclues postérieurement à la publication de cet arrêté,
- à toutes les missions d'audit légal et contractuel des comptes relatifs aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015,
- à toutes les missions d'audit légal des comptes qui ont commencé à partir de la date de publication de cet arrêté.

Remarque :

L'article 30 du code des devoirs professionnels reconnaît le droit de rétention à l'expert comptable ***pour les missions autres que celles de commissariat aux comptes.***

Ce droit s'exerce sur les documents ou livres comptables qui ont été établis par l'expert comptable lui même ou qui lui ont été remis à l'occasion de sa mission. Aussi, et afin que la rétention ne puisse pas nuire gravement aux tiers, les documents peuvent être déposés au greffe du tribunal du siège social du client où les personnes intéressées pourraient en prendre connaissance.

L'usage de ce droit par l'expert comptable peut être exercé en cas de non encaissement d'honoraires légitimement dus.

Scanned with CamScanner

Chapitre III : La mission générale (ou permanente) du commissaire aux comptes

La mission du commissaire aux comptes est exercée de façon permanente tout au long du mandat et à toute époque de l'année. Toutefois, deux dangers doivent être évités dans l'interprétation du caractère permanent de la mission du commissaire aux comptes :

- le contrôle permanent ne peut être compris comme l'étalement régulier des interventions du commissaire aux comptes sur la durée de l'exercice,
- la permanence de la mission n'exige pas du commissaire aux comptes une présence physique au sein de la société tout au long de l'année.

L'esprit recherché dans la notion de permanence repose sur trois principes :

- la continuité des investigations,
- l'absence d'une permanence fonctionnelle dans le sens qu'une permanence de la mission du commissaire aux comptes basé sur des contrôles continus et exhaustifs est impossible,
- L'existence d'une permanence structurelle permettant au commissaire aux comptes de garder de façon permanente le contact avec la société sans toutefois être astreint à suivre quotidiennement et d'une façon exhaustive l'évolution des comptes et de la situation de la société.

La mission générale ou permanente du commissaire aux comptes comprend **3 volets essentiels** à savoir l'audit des états financiers en vue de la certification, la vérification de la sincérité des informations se rapportant aux comptes présentées dans le rapport de gestion à l'AGO et enfin le contrôle des conventions réglementées. A ces trois volets essentiels viennent se greffer, toujours dans le cadre de la mission permanente, **3 autres obligations** mises à la charge des commissaires aux comptes à savoir la procédure d'alerte, la révélation des faits délictueux au procureur de la république et l'obligation de diligence en matière de tenue des comptes de valeurs mobilières.

Section 1 : L'audit des états financiers en vue de la certification :

Ce volet de la mission a été prévu par les articles 266 et 269 du CSC.

§1- Le contrôle des comptes

L'article 266 alinéa 1 charge le commissaire aux comptes de la vérification des livres, caisse, portefeuille et valeurs de la société ainsi que du contrôle de la régularité et la sincérité des inventaires et des états financiers[52].

[52] L'expression soulignée a été ajouté à la traduction française pour l'aligner à la version arabe.

Scanned with CamScanner

- Le terme livres doit être entendu dans un sens large : il s'agit des livres comptables obligatoires qui comportent un journal général, un grand livre et un livre d'inventaire ainsi que tout autre document nécessaire à la tenue de la comptabilité même sous la forme de feuilles séparées (balance, états de rapprochement bancaires, fiches,…).
- Le terme caisse vise les espèces détenues par la société.
- Le terme portefeuille et valeurs de la société englobe les immobilisations, les titres de participation, les stocks, les effets à recevoir, les placements, les chèques, …
- Le contrôle de la régularité des inventaires suppose une assistance du commissaire aux comptes aux inventaires physiques effectués par la société.
- Le contrôle de la régularité des états financiers permet au commissaire aux comptes d'exprimer une opinion selon laquelle ces derniers ont été établis conformément à la loi relative au système comptable des entreprises.

Le législateur vise ainsi certaines procédures de contrôle des comptes que le commissaire aux comptes doit nécessairement mettre en œuvre.

Par ailleurs, l'article 269 alinéa 2 nouveau du CSC stipule que 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 réserve les comptes ou qu'ils les désapprouvent. Le législateur reconnait ainsi que le commissaire aux comptes n'est pas tenu à procéder à un contrôle exhaustif ou « détaillé » des comptes, mais plutôt à **un contrôle effectué conformément au référentiel normatif d'exercice professionnel constitué par les Normes Internationales d'Audit (ISA)** et tout autre standard émanant du conseil de l'IAASB et adoptés par le conseil de l'OECT ainsi que des normes élaborées par la commission chargée de la normalisation (instituée auprès de l'OECT) et approuvées et publiées par l'OECT. Le commissaire aux comptes **ne peut**, par conséquent, **obtenir d'assurance absolue** du fait même de **l'existence de limitations inhérentes à l'audit qui** restreignent la possibilité pour lui de détecter des anomalies significatives (utilisation des sondages, limitations inhérentes au contrôle interne, jugement,…)

§2- *La vérification de l'efficacité du système de contrôle interne*

L'article 266 du CSC alinéa 2 nouveau stipule que le commissaire aux comptes vérifie périodiquement ***l'efficacité du système de contrôle interne.***

Ainsi rédigé, l'article 266 du CSC n'a pas prévu ni l'obligation d'établir un rapport spécial sur le contrôle interne ni celle d'inclure une « évaluation générale » du contrôle interne dans le rapport général à l'instar de l'obligation prévue par l'article 3 nouveau de la loi 94-117 du 14/11/1994 pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.

Scanned with CamScanner

En outre, l'article 266 dans sa nouvelle rédaction n'a pas précisé la périodicité des vérifications touchant le système de contrôle interne.

Toutefois, il semble, d'après l'examen des travaux parlementaires que la périodicité visée est annuelle et que les vérifications sont effectuées en parallèle avec le contrôle des états financiers. Il semble, également ainsi, que les insuffisances significatives du système de contrôle interne doivent faire l'objet d'une mention dans le rapport général du commissaire aux comptes (plus exactement dans la 2ème partie du rapport intitulée « Rapport sur les autres obligations légales et réglementaires ») qui peut, si le volume des remarques est important, renvoyer à un rapport séparé communiqué à l'assemblée générale.

Le commissaire aux comptes doit ainsi procéder à une revue critique des procédures administratives, financières, comptables et informatiques usitées au sein de la société contrôlée.

Cette revue vise en premier lieu à vérifier le degré de maîtrise, par la société, de son système d'organisation tant au niveau de la conception proprement dite du système que de son application par les différents services et directions.

Elle vise également à faire ressortir les points faibles et les points forts de l'organisation de la société en tenant compte de la réalisation des objectifs suivants:

- ***L'efficacité et l'efficience des opérations***
- ***La fiabilité des informations financières***
- ***La conformité aux lois et règlements.***

Cette revue est généralement conduite conformément à la démarche suivante:

1- L'examen critique des procédures administratives, financières, comptables et informatiques usitées au sein de la société en vue de vérifier leur aptitude à satisfaire essentiellement aux impératifs de la séparation convenable des fonctions (Détention, enregistrement et contrôle), de l'exhaustivité des enregistrements, de la réalité des opérations et de la correcte évaluation.

Dans ce cadre les aspects suivants sont particulièrement privilégiés:

- La structure et l'organisation générale,
- Les procédures d'approvisionnement,
- Les procédures de gestion des stocks,
- Les procédures de production,

Scanned with CamScanner

- Les procédures de vente,
- Les procédures d'investissement et de gestion des immobilisations,
- Les procédures de trésorerie,
- Les procédures de gestion du personnel,
- Les procédures informatiques.

2- La vérification par sondage de ***la permanence*** des procédures administratives, financières, comptables et informatiques en vue de s'assurer que les contrôles existants au sein de la société sont convenablement exécutés et relèvent de personnes dûment habilitées.

3- La discussion du contenu des faiblesses de conception et d'application relevées avec les différents responsables de la société en vue de recueillir leurs commentaires et de vérifier, par voie de conséquence, l'existence de contrôles compensatoires.

4- L'évaluation définitive des procédures qui permet au commissaire aux comptes de distinguer :

- les forces du système qui sont à la fois théoriques et pratiques,
- les faiblesses imputables soit à un défaut de conception du système, soit à une mauvaise application de ce dernier. Ces faiblesses peuvent engendrer des erreurs qu'il convient d'analyser en profondeur en fonction de leur cause, de leur forme et de leur conséquence. L'analyse de ces erreurs permet au commissaire aux comptes de faire une appréciation qualitative des risques (propres à l'entité) et de suggérer des actions correctives. Le commissaire aux comptes doit en tenir compte pour l'établissement de son plan de mission et de ses programmes de contrôle des comptes afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

En définitive, l'évaluation du système de contrôle interne permet au commissaire aux comptes, outre de tirer les conclusions sur l'efficacité du système de contrôle interne à présenter dans son rapport général, de disposer d'éléments lui permettant de définir plus précisément son intervention lors de l'examen final des comptes. Il élabore, à cet effet, un programme de contrôle adapté comprenant des vérifications dont la nature et l'ampleur dépendent notamment des résultats de l'analyse du contrôle interne.

A l'issue de ses tests de procédures, le commissaire aux comptes peut mesurer l'impact des forces et des faiblesses sur la régularité et la sincérité des comptes. Il acquiert ainsi des éléments probants indispensables à la certification des comptes.

Scanned with CamScanner

§3- *La certification des états financiers*

L'objectif de toutes les vérifications et contrôles du commissaire aux comptes est d'exprimer une opinion sur les états financiers, autrement dit, et aux termes de l'article 266 du CSC, de certifier ***la régularité*** et ***la sincérité*** des comptes annuels de la société *conformément au système comptable des entreprises (c à d conformément à un référentiel comptable identifié).*

➢ La régularité : C'est la conformité aux lois, règlements et règles en vigueur.

➢ La sincérité : C'est l'application de bonne foi de ces règles en vue d'aboutir à une évaluation correcte des valeurs comptables et à une appréciation raisonnable des risques encourus par la société.

Il n'existe ni critères, ni méthodes donnant la garantie absolue que les comptes sont entièrement réguliers et sincères. La certification ne peut être que l'expression de l'intime conviction du commissaire aux comptes à travers les éléments probants qu'il collecte à partir des procédures d'audit mis en œuvre visant à réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

L'article 269 du CSC précise le contenu de la certification du commissaire aux comptes en stipulant que les commissaires aux comptes doivent déclarer expressément dans leur rapport qu'ils ont effectué un contrôle *conformément aux normes d'audit d'usage*[53] et qu'ils ***approuvent expressément*** ou ***sous réserve*** les comptes ou qu'ils les ***désapprouvent***.

Ainsi, le commissaire va remettre à la fin de son audit un rapport dit ***rapport général*** dans lequel il exprime clairement son opinion qui peut être :

- ***une certification pure et simple*** que les comptes sont réguliers et sincères c'est à dire une certification sans réserves ni conditions (appelée, selon l'ISA 700, une opinion non modifiée) et ce quand le commissaire aux comptes conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au système comptable des entreprises (référentiel d'information financière applicable).

  Cette certification peut être assortie, conformément aux dispositions de l'ISA 706, de simples observations n'ayant aucune incidence sur l'opinion du commissaire aux comptes pour mettre en lumière des éléments affectant les états financiers et qui font l'objet d'une note annexe explicative plus détaillée. Il est préférable d'insérer ce paragraphe d'observation après l'opinion (mais avant la partie qui traite des autres obligations légales et réglementaires) et de préciser qu'elle ne remet pas en cause l'opinion exprimée.

[53] La nouvelle rédaction du CSC a levé l'ambiguïté qui entourait l'étendue de la mission du commissaire aux comptes en remplaçant l'expression «contrôle détaillé» par «contrôle conformément aux normes d'audit d'usage»

Scanned with CamScanner

Le commissaire aux comptes ajoute un paragraphe d'observation soulignant un problème significatif concernant la continuité d'exploitation. Il doit envisager également d'ajouter un paragraphe d'observation en cas d'incertitude importante (autre qu'un problème concernant l'hypothèse de continuité d'exploitation) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers.

- ***une certification sous réserves*** (appelée, selon l'ISA 705, une opinion modifiée) lorsque le commissaire aux comptes:
  - conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, pris individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée (diffuse) sur les états financiers, ou bien,
  - n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, s'il y a des anomalies, pourraient être significatives mais non généralisées.

  Si les états financiers comportent des anomalies significatives ayant trait à des montants contenus dans les dits états, le commissaire aux comptes doit inclure, dans un paragraphe intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve » décrivant le problème à l'origine de la réserve, une description et une quantification des incidences financières des anomalies relevées.
- ***un refus de certification*** (appelée, selon l'ISA 705, une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion) en indiquant les motifs du refus lorsque le commissaire aux comptes :
  - conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les anomalies relevées, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences *à la fois* significatives et généralisées (diffuses) sur les états financiers, ou bien,
  - n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, s'il y a des anomalies, pourraient être *à la fois* significatives et généralisées.

Est considéré nul et de nul effet, le rapport du commissaire aux comptes qui ne contient pas un avis explicite ou dont les réserves sont présentées d'une manière ambiguë ou incomplète.

Le **rapport général** du commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions légales et normatives, comporter deux parties :

Scanned with CamScanner

Une première partie intitulée « Rapport sur les états financiers » comportant :

- le destinataire du rapport qui doit être les actionnaires de la société contrôlée,
- un paragraphe d'introduction qui doit identifier la société dont les états financiers ont été soumis à audit. Ce paragraphe doit également identifier les états financiers audités et spécifier la période couverte par les états financiers,
- la mention de la responsabilité du conseil d'administration dans l'établissement et la présentation des états financiers de la société conformément au référentiel comptable applicable,
- la mention de la responsabilité du commissaire aux comptes qui consiste à exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit,
- la référence aux normes professionnelles applicables en Tunisie en précisant que ces normes requièrent des commissaires aux comptes qu'ils se soumettent aux règles d'éthique et qu'ils planifient et effectuent l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives et en procédant à une description d'un audit,
- le fondement de l'opinion avec réserves ou du refus de certification relatant les faits qui font l'objet d'une réserve ou d'un refus de certifier en incluant une quantification des incidences financières des anomalies relevées,
- une opinion, exprimée sous la forme d'une certification, portant sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable, soit d'une certification avec réserve ou d'un refus de certification,
- le cas échéant, un paragraphe d'observation conformément à l'ISA 706.

Une deuxième partie intitulée « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » comportant :

- la mention des irrégularités et inexactitudes relevées qui n'ont pas d'incidence sur les comptes et qui n'affectent pas, par conséquent, la certification des états financiers (cf développements qui suivent du présent paragraphe),
- un compte rendu sur la vérification de la sincérité du rapport de gestion (cf section 2 du présent chapitre),
- un compte rendu sur la vérification de l'efficacité du système de contrôle interne (cf paragraphe 2 de la section 1 du présent chapitre),
- un compte rendu sur la vérification de la conformité de la tenue des comptes de valeurs mobilières à la réglementation en vigueur (cf section 6 du présent chapitre).

Scanned with CamScanner

Le rapport doit comporter, enfin, une date ainsi que la signature, l'identification et l'adresse du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 270 du CSC, signaler ***les irrégularités*** et **inexactitudes** qu'il a relevées au cours de l'accomplissement de sa mission en relatant les faits avec clarté et sans ambiguïté.

⇨ Constitue une irrégularité toute action, omission ou situation qui viole :

- les lois, décrets, arrêtés et autres textes réglementaires,
- les règles et principes comptables,
- les dispositions des statuts et les résolutions des assemblées générales.

⇨ Constitue une inexactitude la traduction comptable ou la présentation d'un fait non conforme à la réalité. Il peut s'agir d'erreurs c'est à dire de fautes involontaires (erreurs de calcul ou d'écritures, mauvaise interprétation des principes et méthodes comptables, omission d'enregistrement,…) ou de fraudes c'est à dire d'actes commis avec l'intention de tromper (manipulation, falsification ou modification de registres ou de documents, suppression de renseignements, comptabilisation d'opérations fictives,…).

Les irrégularités et inexactitudes ayant une incidence sur les comptes constituent des réserves qui doivent apparaître en tant que telles dans le rapport général du commissaire aux comptes. Par contre, les irrégularités et inexactitudes n'ayant pas une incidence sur les comptes sont généralement insérées *après l'opinion* du commissaire aux comptes dans la 2ème partie intitulée « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ». Il y a lieu de signaler à ce titre les *faits délictueux* ayant fait l'objet d'une révélation au procureur de la république ainsi que les cas de *non respect* des dispositions prévues par les articles 12 à 16 du CSC[54] sachant que l'article 258 du CSC a expressément chargé le commissaire aux comptes de veiller aux respect de ces dispositions.

Dans le cas de l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes par une société, le rapport doit être contresigné par au moins un membre de l'ordre qui engage sa responsabilité personnelle, en tant que commissaire aux comptes, en ce qui concerne le contenu du dit rapport[55].

Par ailleurs, le commissaire aux comptes est tenu, conformément aux dispositions de l'article 269 du CSC, de présenter ses rapports ***dans le mois qui suit la communication qui lui est faite*** des états financiers de la société.

[54] L'article 20 du CSC a prévu, pour les dirigeants qui n'ont pas accompli les formalités de publicité, une sanction d'amende de 300 à 3.000 DT
[55] Article 21 de la loi 88-108du 18 août 1988

Scanned with CamScanner

Il est à noter également qu'aussi bien pour les SA que pour les SARL, l'AGO annuelle doit être tenue dans le délai de 6 mois à compter de la clôture de l'exercice[56].

Le schéma suivant récapitule les différents délais :

	30 jours au maximum		AGO
Mise à la disposition du CAC des états financiers par le CA ou le D ou le gérant	Doc mis à la disposition	Remise des rapports (général et spécial) (Art 280)	Cette date doit intervenir avant la date de l'AG d'au Moins : **15** jours pour les SA
	Par avis au JORT et dans 2 quotidiens	(Art 276)	(Le même délai est prévu pour la convocation de l'AG)
	Doc communiqués	(Art 128)	**30** j pour les SARL
	Par LRAR	(Art 126)	(Toutefois le délai de convocation de l'AG est de 20 jours)

Le même article 269 du CSC précise que si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les comptes 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.

Par ailleurs, le refus d'approbation des comptes par l'AGO n'engage aucunement la responsabilité du commissaire aux comptes, dès lors qu'il a accompli toutes ses diligences. Celui ci doit continuer sa mission pour les exercices à venir dans la limite de son mandat. Sa mission n'est pas conditionnée par la décision de l'AG d'approuver ou de refuser les comptes.

Si le refus est motivé par les réserves émises par le commissaire aux comptes, le conseil d'administration doit rectifier les comptes, les soumettre de nouveau au commissaire aux comptes et convoquer de nouveau l'AGO pour approbation. Le commissaire aux comptes doit alors examiner les rectifications des comptes opérées par le conseil d'administration afin d'éliminer les réserves émises et refaire son rapport. Si les réserves sont effectivement éliminées, il présentera un nouveau rapport comportant une certification pure et simple ; si des réserves persistent, elles doivent être reproduites dans son nouveau rapport.

Remarques :

1) D'après l'article 266 bis du CSC[57], le ou les commissaires aux comptes sont obligatoirement ***convoqués*** pour assister à toutes les réunions du conseil d'administration, du conseil de

[56] Article 275 du CSC pour les SA et art icle128 du CSC pour les SARL
[57] Ajouté par l'article 9 de la LSF

Scanned with CamScanner

Le rapport doit comporter, enfin, une date ainsi que la signature, l'identification et l'adresse du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 270 du CSC, signaler ***les irrégularités*** et **inexactitudes** qu'il a relevées au cours de l'accomplissement de sa mission en relatant les faits avec clarté et sans ambiguïté.

⇨ Constitue une irrégularité toute action, omission ou situation qui viole :

- les lois, décrets, arrêtés et autres textes réglementaires,
- les règles et principes comptables,
- les dispositions des statuts et les résolutions des assemblées générales.

⇨ Constitue une inexactitude la traduction comptable ou la présentation d'un fait non conforme à la réalité. Il peut s'agir d'erreurs c'est à dire de fautes involontaires (erreurs de calcul ou d'écritures, mauvaise interprétation des principes et méthodes comptables, omission d'enregistrement,...) ou de fraudes c'est à dire d'actes commis avec l'intention de tromper (manipulation, falsification ou modification de registres ou de documents, suppression de renseignements, comptabilisation d'opérations fictives,...).

Les irrégularités et inexactitudes ayant une incidence sur les comptes constituent des réserves qui doivent apparaître en tant que telles dans le rapport général du commissaire aux comptes. Par contre, les irrégularités et inexactitudes n'ayant pas une incidence sur les comptes sont généralement insérées *après l'opinion* du commissaire aux comptes dans la 2ème partie intitulée « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ». Il y a lieu de signaler à ce titre les *faits délictueux* ayant fait l'objet d'une révélation au procureur de la république ainsi que les cas de *non respect* des dispositions prévues par les articles 12 à 16 du CSC[54] sachant que l'article 258 du CSC a expressément chargé le commissaire aux comptes de veiller aux respect de ces dispositions.

Dans le cas de l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes par une société, le rapport doit être contresigné par au moins un membre de l'ordre qui engage sa responsabilité personnelle, en tant que commissaire aux comptes, en ce qui concerne le contenu du dit rapport[55].

Par ailleurs, le commissaire aux comptes est tenu, conformément aux dispositions de l'article 269 du CSC, de présenter ses rapports ***dans le mois qui suit la communication qui lui est faite*** des états financiers de la société.

[54] L'article 20 du CSC a prévu, pour les dirigeants qui n'ont pas accompli les formalités de publicité, une sanction d'amende de 300 à 3.000 DT
[55] Article 21 de la loi 88-108du 18 août 1988

Scanned with CamScanner

Il est à noter également qu'aussi bien pour les SA que pour les SARL, l'AGO annuelle doit être tenue dans le délai de 6 mois à compter de la clôture de l'exercice[56].

Le schéma suivant récapitule les différents délais :

	30 jours au maximum		AGO
Mise à la disposition du CAC des états financiers par le CA ou le D ou le gérant	Doc mis à la disposition Par avis au JORT et dans 2 quotidiens	Remise des rapports (général et spécial) (Art 280) (Art 276)	Cette date doit intervenir avant la date de l'AG d'au Moins : **15** jours pour les SA (Le même délai est prévu pour la convocation de l'AG)
	Doc communiqués Par LRAR	(Art 128) (Art 126)	**30** j pour les SARL (Toutefois le délai de convocation de l'AG est de 20 jours)

Le même article 269 du CSC précise que si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les comptes 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.

Par ailleurs, le refus d'approbation des comptes par l'AGO n'engage aucunement la responsabilité du commissaire aux comptes, dès lors qu'il a accompli toutes ses diligences. Celui ci doit continuer sa mission pour les exercices à venir dans la limite de son mandat. Sa mission n'est pas conditionnée par la décision de l'AG d'approuver ou de refuser les comptes.

Si le refus est motivé par les réserves émises par le commissaire aux comptes, le conseil d'administration doit rectifier les comptes, les soumettre de nouveau au commissaire aux comptes et convoquer de nouveau l'AGO pour approbation. Le commissaire aux comptes doit alors examiner les rectifications des comptes opérées par le conseil d'administration afin d'éliminer les réserves émises et refaire son rapport. Si les réserves sont effectivement éliminées, il présentera un nouveau rapport comportant une certification pure et simple ; si des réserves persistent, elles doivent être reproduites dans son nouveau rapport.

Remarques :

1) D'après l'article 266 bis du CSC[57], le ou les commissaires aux comptes sont obligatoirement ***convoqués*** pour assister à toutes les réunions du conseil d'administration, du conseil de

[56] Article 275 du CSC pour les SA et art icle128 du CSC pour les SARL
[57] Ajouté par l'article 9 de la LSF

Scanned with CamScanner

surveillance ou du directoire qui établissent les états financiers annuels ou qui examinent les états financiers intermédiaires ainsi qu'à toutes les assemblées générales[58].

2) L'article 13 quinter du CSC[59] stipule que les comités de direction et les responsables chargés des affaires financières et comptables ***des sociétés commerciales soumises***, conformément aux dispositions du CSC, ***à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'OECT*** sont tenus de signer une déclaration annuelle[60] présentée aux commissaires aux comptes dans laquelle ils affirment qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable.

L'arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006 a fixé le contenu de cette déclaration annuelle signée et présentée au commissaire aux comptes conformément à un modèle annexé au dit arrêté[61] tout en prévoyant la possibilité, pour les commissaires aux comptes, de demander l'ajout des données qu'ils considèrent nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable. De même, l'arrêté a donné la possibilité aux organes de direction et aux chargés des affaires financières et comptables de la société d'ajouter toute autre information qu'ils considèrent utile.

Dans le cadre des travaux parlementaires ayant précédé l'adoption de la loi relative au renforcement de la sécurité des relations financières, il a été précisé que le défaut de signature de la déclaration annuelle peut avoir un impact sur l'opinion et l'étendue des diligences du commissaire aux comptes et peut établir la preuve de la mauvaise foi de la personne. Le refus peut, en effet, être interprété par le commissaire aux comptes dans le sens de l'existence de manquements ou de doutes concernant la sincérité des états financiers et peut, par conséquent, avoir un impact sur la formulation de son opinion (en signalant le refus de signer la déclaration annuelle en tant qu'irrégularité dans son rapport général ou même en exprimant une limitation à l'étendue de ses travaux) et sur l'étendue de ses diligences (en élargissant le champ de son intervention).

La déclaration devrait être signée par les organes de direction (PDG, président du directoire, DG ou gérant) et par le (ou les) chargé(s) des affaires financières et comptables (DAF, directeur financier, directeur de la comptabilité,...). Une question demeure cependant posée lorsque la comptabilité est sous traitée chez un cabinet externe ? Le responsable du cabinet, en exigeant sa signature, est il en mesure d'attester l'exhaustivité des états financiers s'il n'a pas une assurance raisonnable sur la fiabilité du contrôle interne ?

[58] Voir chapitre 2, section 1 : le droit à la coopération du client
[59] Ajouté par l'article 10 de la LSF
[60] Le contenu de la déclaration est fixé, selon le même article 13 quinter, par arrêté du ministre des finances.
[61] Ce modèle constitue une reproduction presque textuelle de l'exemple de lettre d'affirmation de la direction présenté en annexe de l'ISA 580 traitant des déclarations de la direction

Scanned with CamScanner

Section 2 : La vérification de la sincérité du rapport de gestion :

L'article 266 du CSC stipule que les commissaires aux comptes ont mandat de contrôler l'exactitude *des informations données sur les comptes* de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

Le rapport du conseil d'administration ou du directoire dans les sociétés anonymes (ou le rapport du gérant dans les SARL) appelé rapport de gestion est un document annuel détaillé sur la gestion de l'entreprise qui est destiné à l'assemblée générale des actionnaires.

L'article 201 du CSC qui prévoit l'établissement de ce rapport n'a pas prévu son contenu. Dans la pratique, ce rapport, ayant pour objet la marche de la société, se limite le plus souvent à la présentation de l'activité durant l'exercice et de la situation comptable annotée par quelques commentaires.

L'article 3 nouveau de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier telle modifiée et complétée par les textes subséquents stipule que le rapport annuel sur la gestion de la société (faisant appel public à l'épargne) doit comporter les informations arrêtés par règlement du CMF 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.

Il est clair que le commissaire aux comptes n'est tenu de vérifier ***que les informations se rapportant aux comptes*** figurant dans le rapport de gestion c'est à dire celles ayant un lien direct avec les informations figurant dans les états financiers. Le commissaire aux comptes doit prendre connaissance des dites informations contenues dans le rapport de gestion afin d'identifier des incohérences majeures, s'il en existe, avec les états financiers audités.

S'il ne relève pas d'incohérences majeures, le commissaire aux comptes relate dans la 2ème partie de son rapport relative aux autres obligations légales et réglementaires qu'il n'a pas d'observations particulières au titre de ces informations.

S'il relève une ou des incohérences majeures, le commissaire aux comptes doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités[62] ou le rapport de gestion présenté. Dans ce dernier cas, il doit en référer au président du conseil d'administration de la société :

- Si le CA procède à la modification du rapport de gestion, le commissaire aux comptes relate dans la 2ème partie de son rapport relative aux autres obligations légales et réglementaires qu'il n'a pas d'observations particulières au titre de ces informations,
- Si le CA refuse d'apporter au rapport de gestion les modifications nécessaires, le commissaire aux comptes relate les incohérences majeures relevées dans la 2ème partie du rapport relative aux autres obligations légales et réglementaires.

[62] Si la direction refuse, il modifie l'opinion dans son rapport général conformément à l'ISA 705

Scanned with CamScanner

Par ailleurs, en l'absence d'une définition claire du contenu du rapport de gestion, il est difficile au commissaire aux comptes d'apprécier si telle ou telle omission de la part du conseil d'administration mérite d'être signalée : le commissaire aux comptes serait amené à faire état de toute omission qu'il juge délibérée ayant pour objet d'induire le lecteur en erreur.

Aucun délai n'a été prévu par le législateur tunisien pour la communication du rapport de gestion au commissaire aux comptes. L'article 201 du CSC se contente, en effet, de stipuler que le rapport annuel détaillé doit être communiqué au commissaire aux comptes. Cependant, la norme n° 7 de l'OECT a précisé que la communication du rapport du conseil au commissaire doit avoir lieu 10 jours au moins avant la date limite du dépôt de son rapport et ce pour lui permettre de l'examiner et de dégager les conclusions qu'il suscite.

Section 3 : Le contrôle des conventions réglementées :

Contrairement au principe de la liberté contractuelle, le législateur tunisien a estimé nécessaire de soumettre les conventions conclues directement ou indirectement entre la société et ses dirigeants ainsi que certaines conventions conclues avec les tiers à un régime de contrôle particulier. Ce régime de contrôle est prévu par les articles 200 nouveau63, 202, 203 et 205 du CSC pour les sociétés anonymes à conseil d'administration, par les articles 248 à 252 du CSC pour les sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance, par l'article 401 du CSC pour les sociétés en commandite par actions, par les articles 115 et 116 du CSC pour les sociétés à responsabilité limitée et par l'article 152 du CSC pour les SUARL.

§1- Champ d'application de la réglementation

A/ Cas des sociétés anonymes à conseil d'administration

I- Les opérations soumises à autorisation, à approbation et à audit

L'article 200 nouveau du CSC stipule dans le sous paragraphe 1 de son 2ème paragraphe intitulé « II- Des opérations soumises à autorisation, à approbation et à audit » que 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 des 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 supérieure à 10%, ou la société la contrôlant au sens de l'article 461 du CSC, d'autre part, est soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration. Les dispositions du précédent sous paragraphe s'appliquent également aux conventions dans lesquelles les personnes visées ci dessus sont indirectement intéressés. 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, l'un des directeurs généraux adjoints ou l'un des administrateurs est associé tenu solidairement des dettes de cette société, gérant,

[63] Introduit par la loi n° 2009-16 du 16 mars 2009 modifiant et complétant le code des sociétés commerciales.

Scanned with CamScanner

directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de cette société. L'intéressé ne peut prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée.

L'article 200 nouveau du CSC stipule dans le sous paragraphe 2 de son 2ème paragraphe intitulé « II- Des opérations soumises à autorisation, à approbation et à audit » que 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 de l'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.

L'article 200 nouveau du CSC stipule dans le sous paragraphe 5 de son 2ème paragraphe intitulé « II- Des opérations soumises à autorisation, à approbation et à audit » que les obligations et engagements pris par la société elle même ou par une société qu'elle contrôle au sens de l'article 461 du CSC au profit de son président directeur général, directeur général, administrateur délégué, l'un de ses directeurs généraux adjoints, ou l'un de ses administrateurs concernant les éléments de leur rémunération, les indemnités ou avantages qui leur sont attribués ou qui leur sont dus ou auxquels ils pourraient avoir droit au titre de la cessation ou de la modification de leurs fonctions sont soumis aux dispositions des sous paragraphes 1 (et 3 traitant de la procédure de contrôle) ci dessus visés.

Par ailleurs, l'article 205 du CSC stipule que le conseil d'administration peut allouer des rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats confiés aux membres du conseil d'administration, dans ce cas, ces rémunérations portées aux charges d'exploitation de la société, sont soumises à la procédure de contrôle.

a) Personnes visées par l'article 200 nouveau et l'article 205 du CSC :

➔ Les conventions visées par le sous paragraphe 1 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC sont celles conclues entre la société, d'une part, et une ou plusieurs personnes physiques et morales, d'autre part. Ces personnes sont limitativement précisées par l'article :

- le président du conseil d'administration,
- l'administrateur délégué,
- le directeur général,
- l'un des DGA,

Scanned with CamScanner

- l'un des administrateurs,
- l'un des actionnaires personnes physiques détenant directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à 10%,
- la société mère,
- une autre société lorsque le président directeur général, le directeur général, l'administrateur délégué, l'un des directeurs généraux adjoints ou l'un des administrateurs de la société est associé tenu solidairement des dettes de cette autre société, gérant, directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de cette autre société,
- les dirigeants et actionnaires indirectement intéressés ainsi que toute personne interposée au profit de l'une des personnes ci dessus visées.[64]

Le représentant permanent d'un administrateur personne morale est normalement visé par la réglementation puisqu'en vertu de l'article 191 du CSC, celui ci est soumis aux mêmes conditions et obligations et encourt les mêmes responsabilités que s'il était administrateur en son propre nom.

➔ Les conventions visées par le sous paragraphe 2 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC sont celles conclues entre la société et un tiers.

➔ Les obligations et engagements visés par le sous paragraphe 5 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC sont ceux pris par la société elle même ou par l'une de ses filiales, d'une part, au profit des personnes suivantes :

- son président directeur général,
- son directeur général,
- son administrateur délégué,
- l'un de ses directeurs généraux adjoints,
- ou l'un de ses administrateurs.

➔ Les conventions visées par l'article 205 du CSC sont celles conclues entre la société et l'un de ses membres du conseil d'administration.

b) Conventions visées par l'article 200 nouveau et 205 du CSC :

L'article 200 nouveau du CSC a visé 2 catégories de conventions soumises à autorisation, à approbation et à audit dites conventions réglementées. Ces conventions sont les suivantes :

[64] Lorsque le dirigeant traite avec la société par personne interposée, il n'apparaît pas ostensiblement comme contractant d'une convention intervenue en fait entre lui et la société. L'interposition de personne existe notamment lorsqu'il y a utilisation de prête nom.

Scanned with CamScanner

① Les conventions réglementées conclues avec les dirigeants, actionnaires et sociétés liées :

Ces conventions sont de 3 types :

- ***toutes les conventions*** non courantes et conclues à des conditions normales (faisant l'objet du paragraphe III- Les opérations libres) conclues avec le président du conseil d'administration, l'administrateur délégué, le directeur général, l'un des DGA, l'un des administrateurs, l'un des actionnaires personnes physiques détenant directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à 10%, la société mère ou une autre société lorsque le président directeur général, le directeur général, l'administrateur délégué, l'un des directeurs généraux adjoints ou l'un des administrateurs de la société est associé tenu solidairement des dettes de cette autre société, gérant, directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de cette autre société ainsi qu'avec toute personne interposée,
- les obligations et engagements pris par la société elle même ou par l'une de ses filiales au profit de son président directeur général, directeur général, administrateur délégué, l'un de ses directeurs généraux adjoints, ou l'un de ses administrateurs ***concernant les éléments de leur rémunération, les indemnités ou avantages qui leur sont attribués ou qui leur sont dus ou auxquels ils pourraient avoir droit au titre de la cessation ou de la modification de leurs fonctions***[65]. Une note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants (en application de l'article 200 II §5 du CSC) a été approuvée, en mars 2010, par l'OECT et a considéré que ces éléments de rémunération, indemnités ou avantages (appelés dans la note d'orientation « la rémunération des dirigeants ») incluent les rubriques suivantes déterminées par référence à la norme internationale d'information financière IAS 24 relative aux parties liées : les avantages à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi, les autres avantages à long terme, les indemnités de fin de contrat de travail et les paiements en actions.
- ***les rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats confiés aux membres du conseil d'administration*** prévues par l'article 205 du CSC.

② Les conventions réglementées conclues avec les tiers

L'article 200 nouveau (paragraphe II, sous paragraphe 2) du CSC a expressément visé 4 types de conventions réglementées avec les tiers. Il s'agit de :

[65] Les rémunérations et avantages servis aux dirigeants étaient toujours décidés par le conseil d'administration puisque c'est ce dernier qui fixe la rémunération du PDG (Art 208 du CSC) et des DGA (Art 212 du CSC). La nouveauté introduite par l'article 200 nouveau du CSC consiste, en fait, dans l'exclusion de ces rémunérations et avantages du champ des conventions libres et par conséquent leur soumission à l'approbation de l'assemblée générale au vu d'un rapport spécial du commissaire aux comptes.

Scanned with CamScanner

- la cession des fonds de commerce ou de l'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.

Il y lieu de noter à ce titre que :

- La liste de ces conventions est limitative,
- Ces conventions sont réglementées en raison de leur nature ou objet et ce, indépendamment de la personne avec qui elles sont conclues,
- La procédure de contrôle ne s'applique pas lorsque ces conventions sont conclues par les établissements de crédit et d'assurance en raison de la spécificité de leur activité,
- Si le cocontractant de l'une de ces conventions est un dirigeant, actionnaire ou société liée, alors elle serait soumise à l'autorisation, à l'approbation et à l'audit en raison de sa nature et de la qualité de ce cocontractant,
- L'article 200 dans sa nouvelle rédaction ne précise pas si la cession des fonds de commerce ou de l'un de leurs éléments ou leur location à un tiers devraient être soumises à l'approbation de l'AGE et non pas de l'AGO,
- Si les statuts d'une société ne fixent pas le minimum au dessous duquel les emprunts peuvent être librement contractés, on peut alors considérer que ce minimum n'a pas de limites et que l'emprunt ainsi obtenu constitue une convention libre,
- La vente des immeubles n'est soumise à la procédure de contrôle que si les actionnaires ont décidé, au niveau des statuts, l'application de cette procédure,
- La garantie des dettes d'autrui est en principe soumise à la procédure de contrôle quelque soit sa valeur. Toutefois, les actionnaires peuvent décider, au niveau des statuts, de ne pas appliquer la procédure si la valeur de la garantie se situe au dessous d'un seuil déterminé.

Scanned with CamScanner

II- Les opérations interdites

Le paragraphe III de l'article 200 du CSC stipule qu'à 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 conjoint, 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. L'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.

a) Personnes visées par l'interdiction de l'article 200 nouveau du CSC :

Les personnes visées par l'interdiction sont les dirigeants et les actionnaires suivants:

- le PDG, le DG, l'administrateur délégué, les DGA,
- les personnes physiques membres du conseil d'administration[66],
- les conjoint, ascendants et descendants des personnes visées ci dessus,
- toute personne interposée au profit de l'un d'eux,
- les représentants permanents des personnes morales membres du conseil d'administration,
- les actionnaires, leurs conjoint, ascendants et descendants ainsi que toute personne interposée pour le compte de l'un d'eux si les fonds qui leur sont prêtés, avancés ou donnés sont utilisés pour la souscription dans les actions de la société.[67]

b) Opérations visées par l'interdiction

Les opérations visées par l'interdiction sont les suivantes :

- les emprunts auprès de la société,

[66] L'article 200 dans sa nouvelle rédaction a levé l'interdiction si le membre du conseil d'administration est une personne morale et ce pour prendre en considération les relations spéciales liant les sociétés du groupe puisque l'article 474 du CSC permet la réalisation d'opérations financières entre les sociétés du groupe sous certaines conditions.

[67] Il s'agit d'une extension du champ des conventions interdites introduite par l'article 200 nouveau.

Scanned with CamScanner

- les avances consenties par la société,
- les découverts en compte courant ou autre consentis par la société,
- les subventions reçues de la société,
- les cautions et avals consentis par la société pour garantir les engagements des personnes visées ci dessus envers les tiers,
- les emprunts, les avances, les découverts en compte courant ou autrement et les subventions au profit des actionnaires, leurs conjoint, ascendants et descendants ainsi que toute personne interposée pour le compte de l'un d'eux si les fonds qui leur sont prêtés, avancés ou donnés sont utilisés pour la souscription dans les actions de la société.

Il y a lieu de remarquer à ce titre que :

- Le paragraphe IV de l'article 200 nouveau du CSC a expressément exclu du champ de l'interdiction (pour les considérer comme étant des conventions libres) les opérations visées ci dessus lorsqu'elles sont courantes et conclues à des conditions normales par un établissement de crédit[68],
- L'article 200 nouveau du CSC a expressément prévu la nullité des conventions conclues malgré l'interdiction. Cette nullité est, à notre avis, absolue et ne peut être couverte par un vote de l'assemblée générale.

III- Les opérations libres

Aux termes de l'article 200 nouveau du CSC, les dispositions du paragraphe II ci dessus (et donc la procédure de contrôle consistant dans l'autorisation préalable du conseil d'administration et l'approbation de l'assemblée générale au vu d'un rapport spécial du commissaire aux comptes) ne s'appliquent pas aux conventions relatives aux opérations courantes conclues à des conditions normales.

⇨ Les opérations courantes sont définies comme étant celles qui sont effectuées par la société d'une manière ***habituelle*** dans le cadre de ***son activité***. L'opération courante est donc celle qui:

- d'une part, entre, de droit, dans le cadre de l'activité sociale,
- et d'autre part, constitue, en fait, pour la société une opération habituelle.

Le seul fait d'entrer dans l'objet social, n'est pas suffisant pour qualifier l'opération de courante, il faut que l'opération visée soit habituelle et répétitive. En conséquence, les

[68] L'article 200 du CSC, dans son ancienne rédaction, était de portée générale et ne prévoyait pas une telle exclusion ce qui n'a pas manqué de poser des problèmes juridiques essentiellement pour les banques et les sociétés de leasing dans un cadre autre que celui des relations entres sociétés du même groupe régies par les dispositions de l'article 474 du CSC.

Scanned with CamScanner

contrats qui ne rentrent qu'indirectement dans le cadre de l'objet social ne sont pas courants. Il en est ainsi de la cession de son véhicule personnel par le PDG à la société. Une convention par laquelle un administrateur exerce l'activité de conseil juridique au profit de la société n'est pas non plus une opération courante…

Les opérations suivantes constituent, à notre avis, des opérations courantes :

- Achats et ventes habituels,
- Prestations de services accompagnant habituellement le processus de production ou de distribution,
- Le renouvellement courant de matériel,

⇨ Les opérations sont considérées comme conclues à des conditions normales lorsqu'elles sont effectuées par la société aux mêmes conditions que celles qu'elle pratique habituellement dans ses rapports avec les tiers. Il convient ainsi de tenir compte des conditions dans lesquelles sont habituellement conclues les conventions semblables non seulement dans la société intéressée, mais encore dans les autres du même secteur d'activité.

Les conditions peuvent être anormales si la convention comporte des clauses de faveur telles que les clauses d'exclusivité ou encore, si l'une des deux sociétés ayant des intérêts communs, accorde à l'autre des conditions particulières non consenties au reste de la clientèle.

✓ Par conditions, il faut entendre l'objet, le prix, les délais de règlement, les délais de livraison, les garanties accordées, les pénalités prévues,…

✓ Le caractère normal ou anormal des conditions des conventions conclues s'apprécie en principe par référence à une similitude avec des conventions habituellement conclues avec les tiers.

C'est ainsi qu'un prix de vente qui serait fixé à son coût de revient ne paraît pas revêtir un caractère normal, sauf si des conditions identiques sont applicables à l'égard des clients ordinaires de la société par exemple lors d'une campagne promotionnelle ; mais encore faut il, dans ce dernier cas, que la transaction, objet de la convention, porte sur des quantités comparables à celles habituellement traitées par la société avec les tiers.

De même, la vente à un dirigeant à un prix identique à celui pratiqué pour la clientèle mais avec des délais de paiement plus longs n'est pas une convention conclue à des conditions normales.

Toutefois, il est nécessaire parfois de ne pas appliquer systématiquement et d'une façon absolue le critère de similitude, mais de tenir compte des *situations financières* respectives du dirigeant et du tiers pour apprécier le caractère normal ou anormal de l'opération. C'est le cas de l'absence de garanties généralement demandées aux clients qui serait considéré comme

Scanned with CamScanner

anormale pour un dirigeant dont le crédit est incertain bien qu'une telle absence puisse être justifiée pour un tiers ayant une bonne assise financière.

Il y lieu de noter enfin que les conventions courantes conclues à des conditions normales doivent, conformément aux dispositions du paragraphe IV de l'article 200 nouveau du CSC, être communiquées par l'intéressé au président du conseil d'administration, au directeur général ou à l'administrateur délégué. Une liste détaillée de ces conventions est communiquée aux membres du conseil d'administration et au ou aux commissaires aux comptes. Ces opérations sont auditées selon les normes d'audit d'usage. (cf à la mission du commissaire aux comptes).

B/ Cas des sociétés anonymes à directoire et conseil de surveillance

L'article 252 (nouveau)[69] du CSC dans sa rédaction de mars 2009 prévoit que les dispositions de l'article 200 du CSC sont applicables aux opérations conclues par la société anonyme à directoire et à conseil de surveillance sans précision des personnes avec qui ces conventions sont conclues[70].

En renvoyant aux dispositions de l'article 200 du CSC et en évitant la référence aux opérations conclues entre la société et les membres du directoire, le directeur général unique ou les membres du conseil de surveillance, l'article 252 (nouveau) du CSC a voulu définitivement unifier la procédure de contrôle des conventions réglementées pour les SA à conseil d'administration et les SA à directoire et conseil de surveillance et vise, par conséquent, les conventions libres, les conventions réglementées et les conventions interdites.

① Les conventions libres

Ce sont les conventions portant sur des opérations courantes conclues à des normales.

Ces conventions ne sont pas soumises à la procédure légale de contrôle.

② Les conventions réglementées

a) Personnes visées par l'article 252 (nouveau) du CSC :

Il s'agit des personnes suivantes:

- des membres du directoire, du directeur général unique et des membres du conseil de surveillance[71],
- l'un des actionnaires personnes physiques détenant directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à 10%,

[69] Il reprend les dispositions de l'article 248 qui a été abrogé par la loi 2005-65 du 27 juillet 2005. L'ancien article 252 du CSC traitait exclusivement des conventions interdites

[70] L'article 252 du CSC dans sa rédaction de juillet 2005 précise ces personnes à savoir les membres du directoire, le directeur général unique et les membres du conseil de surveillance.

[71] Remplaçant le président du conseil d'administration, l'administrateur délégué, le directeur général, l'un des DGA ou l'un des administrateurs dans le cadre des SA à conseil d'administration.

Scanned with CamScanner

- la société mère,
- une autre société lorsque un membre du directoire, le directeur général unique ou un membre du conseil de surveillance[72] est associé tenu solidairement des dettes de cette autre société, gérant, directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de cette autre société,
- les dirigeants et actionnaires indirectement intéressés ainsi que toute personne interposée au profit de l'une des personnes ci dessus visées,
- les tiers pour les conventions réglementées en raison de leur nature ou objet,

Si les membres du directoire doivent tous être obligatoirement des personnes physiques (Art 225 du CSC), le conseil de surveillance peut renfermer parmi ses membres une personne morale (Art 240 du CSC). Cette personne doit désigner un représentant permanent qui est soumis aux mêmes conditions et obligations et qui encourt les mêmes responsabilités que s'il était membre du conseil en son nom propre. L'on peut ainsi conclure que les représentants permanents des personnes morales membres du conseil de surveillance sont visés par l'article 252 (nouveau) du CSC.

b) Conventions visées par l'article 252 (nouveau) du CSC :

Il s'agit de toutes les conventions réglementées conclues soit avec les dirigeants, actionnaires et sociétés liées, soit avec les tiers, visées par l'article 200 nouveau du CSC à savoir :

- ***toutes les conventions*** non courantes et conclues à des conditions normales avec l'un des membres du directoire, le directeur général unique, l'un des membres du conseil de surveillance, l'un des actionnaires personnes physiques détenant directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à 10%, la société mère ou une autre société lorsque un membre du directoire, le directeur général unique ou un membre du conseil de surveillance est associé tenu solidairement des dettes de cette autre société, gérant, directeur général, administrateur ou, d'une façon générale, dirigeant de cette autre société ainsi qu'avec toute personne interposée,
- les obligations et engagements pris par la société elle même ou par l'une de ses filiales au profit de l'un des membres du directoire, le directeur général unique ou l'un des membres du conseil de surveillance ***concernant les éléments de leur rémunération, les indemnités ou avantages qui leur sont attribués ou qui leur sont dus ou auxquels ils pourraient avoir droit au titre de la cessation ou de la modification de leurs fonctions***,

[72] Remplaçant le président directeur général, le directeur général, l'administrateur délégué, l'un des directeurs généraux adjoints ou l'un des administrateurs de la société dans le cadre des SA à conseil d'administration.

Scanned with CamScanner

- ***les rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats confiés aux membres du conseil de surveillance*** prévues par l'article 246 nouveau du CSC.
- ***les 4 types de conventions réglementées conclues avec les tiers.***

③ Les conventions interdites

a) Personnes visées par l'interdiction de l'article 252 (nouveau) du CSC

Les personnes visées par l'interdiction sont les suivantes :

- les membres du directoire,
- les personnes physiques membres du conseil de surveillance,
- les conjoints, ascendants et descendants des personnes visées ci dessus,
- toute personne interposée,
- les représentants permanents des personnes morales membres du conseil de surveillance,
- les actionnaires, leurs conjoint, ascendants et descendants ainsi que toute personne interposée pour le compte de l'un d'eux si les fonds qui leur sont prêtés, avancés ou donnés sont utilisés pour la souscription dans les actions de la société.

b) Opérations visées par l'interdiction

Les *opérations* visées par l'interdiction sont les suivantes :

- les emprunts auprès de la société,
- les avances consenties par la société,
- les découverts en compte courant ou autre consentis par la société,
- les subventions reçues de la société,
- les cautions et avals consentis par la société pour garantir les engagements des personnes visées ci dessus envers les tiers,
- les emprunts, les avances, les découverts en compte courant ou autrement et les subventions au profit des actionnaires, leurs conjoint, ascendants et descendants ainsi que toute personne interposée pour le compte de l'un d'eux si les fonds qui leur sont prêtés, avancés ou donnés sont utilisés pour la souscription dans les actions de la société.

Il convient de remarquer, enfin, que l'article 252 (nouveau) du CSC, en se référant à l'article 200 nouveau du CSC, a, d'une part, exclu du champs de l'interdiction les opérations visées ci dessus lorsqu'elles sont courantes et conclues à des conditions normales par un établissement de crédit et, d'autre part, prévu la nullité des conventions conclues malgré l'interdiction.

Scanned with CamScanner

C/ Cas des sociétés à responsabilité limitée

L'article 115 du CSC stipule que toute convention intervenue directement ou indirectement 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[73].

Les dispositions du présent article s'appliquent 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.

L'article 115 du CSC traite ainsi des conventions réglementées.

① Les conventions réglementées

a) Personnes visées par l'article 115 du CSC :

Les personnes visées par l'article 115 du CSC sont

- le gérant associé,
- le gérant non associé,
- les associés non gérants,
- toute autre 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 SARL.

b) Conventions visées par les articles 115 du CSC :

L'article 115 du CSC traite de ***toute*** convention[74].

Par ailleurs, l'article 116 du CSC stipule qu'il est interdit à la société d'octroyer des crédits à son gérant ou aux associés personnes physiques, sous quelque forme que ce soit, ou d'avaliser ou de garantir leurs engagements envers les tiers. L'interdiction s'étend aux représentants légaux des personnes morales associées ainsi qu'aux conjoints, ascendants et descendants des personnes visées ci dessus. Tout intéressé peut se prévaloir **de la nullité** de l'acte conclu en violation des dispositions ci dessus.

L'article 116 du CSC traite ainsi des conventions interdites.

② Les conventions interdites

a) Les *personnes* visées par l'interdiction de l'article 116 du CSC sont :

[73] Ce texte n'est pas clair dans la mesure où il ne précise pas si le commissaire aux comptes est tenu de présenter systématiquement un rapport. A notre avis, et par prudence, le commissaire aux comptes présente, dans tous les cas, un rapport spécial pour informer l'assemblée générale.
[74] Le législateur tunisien n'a pas prévu de conventions libres pour les SARL.

Scanned with CamScanner

- le gérant associé,
- le gérant non associé,
- l'associé personne physique,
- les représentants légaux des personnes morales associées,
- les conjoints, ascendants et descendants des personnes sus visées.

Il va sans dire que les conventions conclues avec les associés personnes morales sont considérées comme des conventions réglementées.

b) Les *opérations* visées par l'interdiction sont les suivantes :

- les emprunts auprès de la société,
- les cautions et avals consentis par la société pour garantir les engagements des personnes visées ci dessus envers les tiers.

Il demeure entendu que le découvert en compte courant ou autre constitue une forme particulière de prêt et par conséquent interdit.

§2- *Procédure de contrôle des conventions réglementées*

La procédure de contrôle des conventions réglementées passe par 3 étapes essentielles : l'autorisation du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, l'information du commissaire aux comptes et l'approbation de l'assemblée générale des actionnaires ou associés.

A/ L'autorisation du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance)[75] :

Les conventions réglementées devaient être soumises à l'autorisation du conseil d'administration. Mais, le conseil devrait être au préalable informé.

a) L'information du conseil d'administration :

Il est clair que l'information du conseil d'administration est ***nécessaire*** dans tous les cas et qu'elle doit être ***préalable*** à la conclusion de la convention.

La première question qui se pose est de savoir à qui incombe cette information ?

⇨ Dans le cas d'une convention conclue avec un dirigeant, un actionnaire ou une société liée, l'obligation d'informer pèse sur ***la personne intéressée*** qui doit, selon les dispositions du sous paragraphe 3 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC, et dès qu'il en prend connaissance, informer le président directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué qui doit, à son tour, la soumettre au conseil d'administration pour autorisation.

[75] Cette autorisation n'est pas prévue pour les SARL

Scanned with CamScanner

Une solution pareille a été prévue par les dispositions de l'article 249 du CSC pour les SA à directoire et conseil de surveillance en stipulant que le membre du directoire ou du conseil de surveillance ***intéressé*** est tenu d'informer le conseil de surveillance dès qu'il a eu connaissance d'une convention visée par l'article 200 du CSC.

- Toutefois, lorsque le dirigeant ou l'actionnaire intéressé n'informe pas le PDG, le DG ou l'administrateur délégué, alors qu'à l'évidence ou même par fausse appréciation de la nature de la convention celle ci entre dans le champ des conventions réglementées, le conseil peut se saisir d'office ou le cas échéant par une autre personne que le dirigeant ou l'actionnaire intéressé ; l'essentiel est que le conseil soit en tout état de cause informé.

⇨ Dans le cas d'une convention conclue avec un tiers, c'est le PDG ou le directeur général qui doit informer le conseil d'administration puisque c'est lui qui engage la société.

La deuxième question qui se pose est de savoir quelle est la forme de l'information ?

Aucune forme n'a été précisée par la réglementation. Elle peut donc être verbale ou écrite.

Une fois informé, le conseil aura à statuer sur l'autorisation.

b) L'autorisation du conseil d'administration :

L'autorisation du conseil d'administration doit être ***préalable*** à la conclusion de la convention. Le conseil ne doit pas être mis devant le fait accompli. Ainsi, on évitera toute contestation sur la portée de l'autorisation, en présentant au conseil un projet de la convention envisagée et en l'annexant au procès verbal de la délibération statuant sur l'autorisation si le conseil l'exige.

De plus, l'autorisation préalable doit être ***spéciale*** c'est à dire qu'elle ne doit concerner qu'une convention déterminée. Il est en effet nécessaire que chaque convention à autoriser fasse l'objet d'une délibération particulière. Ainsi, le conseil ne peut donner une autorisation générale et de principe à tel ou tel intéressé de conclure avec la société quand bon lui semble tel ou tel type de contrats. Une autorisation générale donnée pour une durée indéfinie équivaut à notre avis à une absence d'autorisation.

Par ailleurs, l'autorisation doit ***résulter d'une véritable délibération*** du conseil qui, en tant qu'organe collégial, est appelé à donner son autorisation après délibération contradictoire. Il ne pourrait y être suppléé par une somme d'accords individuels ou par l'information faite à chacun des membres du conseil de l'existence et de la teneur de la convention. La délibération doit être suivie d'un vote.

Scanned with CamScanner

Afin d'éviter que le dirigeant concerné par la convention ne soit juge et partie, le sous paragraphe 1 du paragraphe II de l'article 200 du CSC précise que l'intéressé ne peut prendre part au vote sur l'autorisation sollicité[76].

Une fois ces conditions réunies, le conseil peut adopter trois attitudes :

- refuser l'autorisation, dans ce cas le dirigeant ou l'actionnaire doit s'incliner et s'empêcher de conclure la convention avec la société,
- s'abstenir de se prononcer s'il estime que la convention ne doit pas être soumise à la procédure de contrôle par exemple,
- ou autoriser la convention. Dans ce cas, la convention commence à produire ses effets et il y a lieu d'aviser le commissaire aux comptes.

B/ L'information du commissaire aux comptes et sa mission

Si le commissaire aux comptes est informé des conventions autorisées, c'est parce qu'il est investi d'une mission et qu'il doit présenter un rapport spécial.

B 1- L'information du commissaire aux comptes :

Lorsque la convention est autorisée par le conseil, un avis doit être donné aux commissaires aux comptes par le président directeur général, le directeur général ou l'administrateur délégué et ce selon les dispositions du sous paragraphe 3 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC. Il est préférable que cet avis soit donné par écrit, par lettre avec accusé de réception, pour éviter toutes contestations. Une deuxième forme d'information peut être envisagée et consiste à remettre au commissaire aux comptes le PV du conseil.

L'article 200 nouveau du CSC précise actuellement l'auteur de l'avis, mais il ne fixe pas de délai pour l'accomplissement de cette obligation d'information. Nous estimons qu'un délai de 30 jours serait justifié par les dispositions de l'article 269 du CSC.

A notre avis, l'information du commissaire aux comptes doit porter non seulement sur les conventions nouvelles autorisées au cours de l'exercice mais également, et chaque année, sur les conventions conclues et autorisées au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution a été poursuivie au cours du dernier exercice.

Le commissaire aux comptes rappelle aux dirigeants l'obligation de lui communiquer les informations sur ces conventions ainsi que la nature de telles informations afin de lui permettre de compléter son dossier et d'établir son rapport spécial.

[76] L'article 249 du CSC exclut déjà le membre du conseil de surveillance intéressé de prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée ni d'être pris en compte au quorum pour le calcul de la majorité.

Scanned with CamScanner

B 2- La mission du commissaire aux comptes :

La procédure des conventions réglementées répond à la nécessité d'assurer la transparence des opérations sociales effectuées essentiellement avec les dirigeants et actionnaires influents. Elle vise ainsi notamment la protection des intérêts des minoritaires.

a) La nature de la mission du commissaire aux comptes :

Bien que la nature de la mission du commissaire aux comptes à propos des conventions réglementées n'ait pas été explicitement précisée par la législation tunisienne, il a été admis, en se référant au droit comparé, que le commissaire aux comptes a *une mission d'information.* Le rapport spécial du commissaire aux comptes est par conséquent destiné à informer les actionnaires ou les associés appelés à approuver les conventions. Dans son rapport spécial, il ne doit en aucun cas donner son opinion sur l'utilité, le bien fondé ou l'opportunité des conventions ce qui aurait pour effet de substituer son jugement à celui des actionnaires ou associés qui restent seuls maîtres de leur appréciation.

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 **ne doit pas, cependant, rechercher spécifiquement** et de façon étendue **l'existence éventuelle de conventions** conclues entre la société et les personnes visées par la réglementation autres que ceux communiqués par la Direction, à moins qu'il ait des doutes sur l'exhaustivité et/ou la fiabilité des informations communiquées.

Ainsi, la mission du commissaire aux comptes comporte deux aspects essentiels :

① Une attention lors de ses travaux conduits dans le cadre de sa mission générale pour découvrir éventuellement les conventions qui auraient dû être soumises à la réglementation.

Même si le commissaire aux comptes n'a pas à effectuer des recherches systématiques pour découvrir les conventions non autorisées, il doit être vigilant, lors de ses travaux, à leur existence possible. Il doit, constamment, avoir présent à l'esprit les éléments se rattachant aux conventions réglementées et opérer les recoupements nécessaires avec les informations communiquées par la direction.

② L'obtention des informations sur le contenu des conventions dont il a eu connaissance (c'est à dire dont il a été avisé ou qu'il a découvertes) et la vérification de la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

Il convient ainsi que le commissaire aux comptes :

- prenne connaissance des procès verbaux des conseils pour identifier les conventions nouvelles (ou s'assurer qu'il en a bien reçu avis),

Scanned with CamScanner

- se reporte au rapport spécial de l'exercice précédent pour identifier les conventions antérieures qui nécessitent un suivi (ou s'assurer qu'il en a bien reçu avis).

b) Diligences du commissaire aux comptes :

① Attention particulière lors de ses travaux :

➔ Lors de la prise de connaissance de l'entreprise dans le cadre de l'orientation et de la planification de sa mission, le commissaire aux comptes collecte des informations pouvant être utiles dans le cadre de l'attention qu'il porte à l'existence possible de conventions réglementées concernant :

- les dirigeants et notamment les dates de nomination et de fin de mandat ainsi que les fonctions exercées dans d'autres entités,
- les associés et les pourcentages de capital qu'ils détiennent,
- les sociétés du groupe,…

➔ Lors des contrôles usuels effectués sur les procédures et sur les comptes de bilan et de gestion, le commissaire aux comptes doit être attentif aux opérations effectuées avec les personnes visées par la réglementation, notamment aux opérations qui :

- sortent de l'activité courante,
- sont conclues à des conditions particulières bien que faisant partie de l'activité courante.

Sa vigilance s'exerce plus particulièrement dans les domaines suivants :

- comptes clients et fournisseurs au nom des personnes visées par la réglementation,
- comptes courants des personnes visées par la réglementation,
- rémunérations versées à ces personnes (charges et passifs),
- ventes, achats et autres transactions entre sociétés du groupe,
- cessions ou location de fonds de commerce à des tiers, emprunts importants contractés par la société, ventes d'immeubles à des tiers et garanties, par la société, des dettes d'autrui,
- prêts, avances, subventions, avals, cautionnements et autres garanties accordés aux personnes visées par les conventions interdites.

② Obtention et vérification des informations obtenues sur le contenu des conventions dont il a été avisé ou qu'il a découvertes

Scanned with CamScanner

Le commissaire aux compte examine les conventions dont il a eu connaissance afin de :

- qualifier celles qui n'auraient pas fait l'objet d'une autorisation préalable,
- recueillir les informations nécessaires à la présentation de son rapport,
- vérifier la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues.

➔ Le commissaire aux comptes doit obtenir les informations à donner dans son rapport spécial. Ces informations sont :

- le nom des dirigeants, actionnaires et sociétés liées intéressés ou des tiers concernés par les transactions soumises au contrôle en raison de leur objet,
- la nature et l'objet des dites conventions en distinguant les conventions et opérations autorisées au cours de l'exercice de celles autorisées au cours des exercices antérieurs mais qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice,
- les modalités essentielles de ces conventions notamment l'indication des prix ou tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées, et le cas échéant toutes autres informations permettant aux actionnaires (ou associés) d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées,
- l'importance des fournitures livrées 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 d'exercices antérieurs.

➔ Le commissaire aux comptes vérifie la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues. Il effectue les rapprochements nécessaires avec les vérifications réalisées dans le cadre de son audit. Ainsi, le commissaire aux comptes peut examiner :

- une copie de la convention,
- la délibération du conseil autorisant la convention,
- les pièces comptables qui permettent le suivi de l'exécution de la convention et le chiffrage des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice.

c) Outils à la disposition du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes n'ayant pas à mettre en œuvre de diligences particulières pour la recherche des conventions, il existe peu d'outils spécifiques.

Scanned with CamScanner

① Lette du commissaire aux comptes (en vue de l'obtention d'une déclaration écrite de la direction de la société):

Comme indiqué au niveau de l'article 200 du CSC, il appartient au premier responsable de la société de communiquer au commissaire aux comptes les informations relatives à toutes les conventions réglementées (article 200 II § 3 du CSC d'une façon générale et article 200 II § 5 du même code pour le cas spécifique des obligations et engagements envers les dirigeants) ainsi que pour les opérations libres (article 200 IV alinéa 2 du CSC).

En conséquence, et afin de rappeler aux dirigeants leur obligation d'informer le commissaire aux comptes sur les conventions réglementées nouvelles et sur les conventions antérieures dont l'exécution s'est poursuivie, celui ci peut leur adresser une lettre. Cette lettre peut également porter sur la nécessité de lui communiquer, conformément aux dispositions du paragraphe III de l'article 200 du CSC une liste détaillée des conventions courantes conclues à des conditions normales.

D'ailleurs, la note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants a précisé qu'il est indiqué au commissaire aux comptes de rappeler à la direction une telle obligation, notamment au travers d'un paragraphe spécifique à insérer dans la lettre de mission et par une sollicitation formelle au cours de l'audit.

② Fiche type d'analyse des conventions :

Ces fiches sont conçues pour consigner les caractéristiques et modalités essentielles de chaque convention et permettent :

- de disposer des informations nécessaires à la préparation du rapport spécial,
- d'assurer un suivi des conventions d'un exercice à l'autre.

③ Questionnaire des vérifications spécifiques :

Ce questionnaire comporte une série de questions relatives aux obligations spécifiques du commissaire aux comptes en matière de conventions réglementées.

④ Documentation des travaux :

Conformément aux dispositions de l'ISA 230 relative à la documentation des travaux, les dossiers du commissaire aux comptes doivent comporter une documentation suffisante justifiant les diligences accomplies et le contenu de son rapport.

d) Rapport spécial du commissaire aux comptes :

d 1- Position du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes peut se trouver confronté à diverses situations :

① Absence de conventions réglementées :

Scanned with CamScanner

Lorsque le commissaire aux comptes n'a été avisé d'aucune convention réglementée et il n'a découvert, lors de ses contrôles, aucune convention, il présente un rapport « négatif » indiquant cette situation.

② Existence de conventions libres (non réglementées) :

➔ Lorsque le commissaire aux comptes constate l'existence de conventions non réglementées ayant été appréciées comme telles par les dirigeants et n'ayant donc pas fait l'objet de la procédure d'autorisation, ***il n'en fait pas mention dans son rapport spécial*** établi conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC bien que le paragraphe IV de l'article 200 nouveau du CSC stipule que les conventions libres doivent être communiquées par l'intéressé au président du conseil d'administration, au directeur général ou à l'administrateur délégué et qu'une une liste détaillée de ces conventions est ensuite communiquée aux membres du conseil d'administration et aux commissaires aux comptes pour procéder à l'audit de ces opérations selon les normes d'audit d'usage. Le commissaire aux comptes doit, en effet, apprécier le caractère courant et normal de ces opérations pour prendre les conclusions nécessaires au niveau de ses rapports si de telles opérations ne s'avèreraient pas effectivement libres.

➔ Lorsque le commissaire aux comptes constate que des conventions qu'il estime ne pas être, de par leur nature, des conventions réglementées ont fait néanmoins l'objet de la procédure d'autorisation, il est tenu de les mentionner dans son rapport spécial.

③ Conventions préalablement autorisées :

Qu'elles soient nouvelles ou anciennes, le commissaire aux comptes devrait normalement en être avisé par les dirigeants. Elles font l'objet de son ***rapport spécial*** conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC.

Dans le cas où le commissaire aux comptes découvre des conventions autorisées pour lesquelles il n'a pas été avisé, il en informe le conseil et en fait état dans son ***rapport spécial*** sur les conventions réglementées (Article 200 du CSC).

④ Conventions réglementées non autorisées préalablement :

Les raisons de la non autorisation d'une convention peuvent être diverses :

- oubli des dirigeants concernés d'informer le conseil,
- autorisation non jugée nécessaire par les dirigeants ou le conseil qui ont estimé que la convention est courante et conclue à des conditions normales,
- autorisation irrégulière qui vaut, à notre avis, une absence d'autorisation (participation au vote des administrateurs concernés, autorisation postérieure à la conclusion de la convention),

Scanned with CamScanner

- autorisation impossible lorsque tous les administrateurs sont concernés.

➔ Lorsqu'une convention non autorisée est ***portée à la connaissance*** du commissaire aux comptes par le conseil d'administration qui entend la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité conformément aux dispositions de ***l'article 202*** du CSC, le commissaire aux comptes, et en application du même article, établit un ***rapport spécial*** dans lequel il expose les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.

➔ Lorsque le commissaire aux comptes ***découvre***, lors de sa mission, une convention réglementée non autorisée par le conseil, il en informe le conseil et s'assure si celui ci entend la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité :

- si le conseil entend la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité conformément aux dispositions de ***l'article 202*** du CSC, le commissaire aux comptes, et en application du même article, établit alors un ***rapport spécial*** dans lequel il expose les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie
- si le conseil n'entend pas la soumettre à l'assemblée générale parce qu'il considère par exemple qu'elle a un caractère courant et normal, le commissaire au compte fait état de cette convention, en tant qu'irrégularité, dans son ***rapport général.***

⑤ Conventions interdites

Lorsque le commissaire aux comptes découvre lors de ses contrôles une ***convention interdite***, il signale cette irrégularité dans son ***rapport général.***

d 2- Règles générales concernant le rapport spécial

➔ Le rapport sur les conventions réglementées autorisées établi en application des dispositions de l'article 200 du CSC est constitué par un document spécifique distinct du rapport général visant à fournir les éléments permettant à l'assemblée générale d'apprécier l'intérêt attaché à ces conventions en vue de leur approbation.

Il est présenté, conformément aux dispositions de la note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de rémunération des dirigeants approuvée par l'OECT en mars 2010, dans **trois** paragraphes distincts :

A- Conventions et opérations nouvellement réalisées (autres que les rémunérations des dirigeants),

B- Opérations réalisées relatives à des conventions antérieures (autres que les rémunérations des dirigeants),

C- Obligations et engagements de la société envers les dirigeants

Scanned with CamScanner

La même note d'orientation a prévu de subdiviser le paragraphe C en deux sous paragraphes :

- Un sous paragraphe C1 indiquant de manière sommaire **la nature des rémunérations** décidées au profit des dirigeants en précisant la date de la réunion du conseil d'administration ayant procédé à l'autorisation des dites rémunérations,

- Un sous paragraphe C2 fournissant les **informations chiffrées** sur ces obligations et engagements qui doivent être structurées, par dirigeant et porter sur les charges de l'exercice constatées au titre desdites rémunérations ainsi que sur les passifs s'y rapportant. Le modèle de rapport spécial annexé à la note d'orientation sus visée a prévu la présentation suivante :

	P.D.G		D.G.A		–	
	Charges de l'exercice	Passif au 31/12/N	Charges de l'exercice	Passif au 31/12/N	Charges de l'exercice	Passif au 31/12/N
Avantages à court terme	-	-	-	-	-	-
Avantages postérieurs à l'emploi	-	-	-	-	-	-
Autres avantages à long terme	-	-	-	-	-	-
Indemnités de fin de contrat de travail	-	-	-	-	-	-
Paiements en actions	-	-	-	-	-	-
TOTAL	-	-	-	-	-	-

Le rapport doit être intitulé « Rapport Spécial ». Il doit être daté et le commissaire aux comptes doit respecter le délai de 15 jours (30 jours pour les SARL) avant la date de la réunion de l'assemblée générale appelée à approuver les conventions. Il doit être signé.

➔ Le rapport sur les conventions réglementées non autorisées établi en application des dispositions de l'article 202 du CSC permet d'exposer les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie normalement.

Afin que l'assemblée puisse se prononcer en connaissance de cause, le rapport doit comporter, outre les informations identiques à celles prévues pour les conventions autorisées, les raisons pour lesquelles la convention n'a pas fait l'objet d'une autorisation. Le commissaire aux comptes fait état dans ce rapport les explications fournies à cet égard par les dirigeants.

L'absence d'autorisation préalable signalée dans le rapport spécial établi par le commissaire aux comptes en application de l'article 202 du CSC, n'ayant pas d'incidence sur les comptes, ***n'a pas à être obligatoirement répétée dans le rapport général.***

Scanned with CamScanner

C/ L'approbation de l'assemblée générale

Après lecture du rapport spécial du commissaire aux comptes, ***l'assemblée générale ordinaire***[77] statue sur les conventions réglementées. C'est la dernière étape de la procédure de contrôle des conventions réglementées qui demeure un contrôle a posteriori puisque les conventions peuvent être exécutées aussitôt après l'autorisation du conseil.

➔ Pour statuer, l'assemblée générale doit nécessairement ***délibérer***. En effet, à l'instar de l'autorisation préalable du conseil, l'approbation de l'assemblée générale ne doit pas résulter de l'accord donné individuellement par chaque actionnaire mais plutôt d'une véritable délibération.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que dès l'instant où il existe plusieurs conventions concernant des dirigeants différents, ***chaque*** convention devra faire l'objet d'un ***vote séparé***.

Le sous paragraphe 3 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC stipule expressément que 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. L'article 202 du CSC prévoit également que le dirigeant intéressé par une convention non autorisée objet d'un vote de l'AG destiné à couvrir sa nullité *ne peut pas prendre part au vote* et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité.

➔ Il est légitime de se demander sur l'incidence de l'intervention de l'assemblée générale sur le sort des conventions ***autorisées*** ?

Pour répondre à cette question, il faut distinguer entre deux cas : celui où l'assemblée ***approuve*** et celui où elle ***désapprouve*** la convention préalablement autorisée par le conseil en l'absence puis en présence de dol.

✓ ***En l'absence de dol :***

Dans le cas où l'assemblée générale approuve : les conventions approuvées produisent leurs effets à l'égard des tiers et ce conformément aux dispositions du sous paragraphe 4 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC. Elles produisent tous leurs effets même si elles ont des conséquences préjudiciables pour la société sous réserve de la responsabilité de la personne intéressée et ce conformément aux dispositions de l'article 202 alinéa 1 du CSC qui stipule que « tout avantage précisé à l'article 200 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 (indépendamment de la décision de l'assemblée générale) ne les exonère pas de la responsabilité ».

[77] 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 puisqu'il s'agit là d'une modification des statuts de la société.

Scanned with CamScanner

Dans le cas où l'assemblée générale désapprouve[78] : malgré la désapprobation par l'assemblée de la convention autorisée, celle ci produit ses effets à l'égard des tiers et ce conformément aux dispositions du sous paragraphe 4 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC. La désapprobation de l'assemblée, en dehors de dol, est alors sans incidence sur la validité de la convention[79]. Toutefois, le même sous paragraphe 4 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC précise que 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 présence de dol***

Le dol en ce domaine peut s'analyser en la volonté de réaliser, par une irrégularité connue, une convention dont la conception n'est pas conforme à l'intérêt de la société. Le dol peut se rencontrer lorsque l'administrateur en question a usé d'artifices ou de moyens fallacieux pour tromper le conseil d'administration ou le cas échéant l'assemblée générale elle même sur la nature et l'importance des avantages qu'il tire de la convention passée avec la société et a, grâce à ses manœuvres et à ses réticences, surpris la bonne foi de ses collègues pour extorquer un vote d'approbation à l'assemblée.

Le sous paragraphe 4 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC précise que 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.

Il est ainsi clair qu'en cas de dol, les conventions approuvées et les conventions désapprouvées peuvent être annulées. Cette sanction n'exonère pas également les dirigeants de la responsabilité en faisant jouer le mécanisme normal de la responsabilité civile qui suppose la réunion d'une faute, d'un dommage et d'un lien de causalité entre la faute et le dommage.

➔ Quelles sont les sanctions ***du défaut d'autorisation préalable*** du conseil ?

Cette question a été traitée par l'article 202 du CSC qui a expressément prévu que, nonobstant la responsabilité de l'intéressé, les conventions visées par l'article 200 du CSC, contractées sans l'autorisation préalable du conseil peuvent faire l'objet d'annulation si elles entraînent des dommages à la société. L'action en annulation se prescrit dans un délai de trois ans à compter de la date de la convention, sauf si celle ci a été dissimulée, auquel cas, le point de départ du délai de prescription est reporté au jour où elle a été relevée. Toutefois, la nullité peut être couverte par un vote de l'assemblée générale, sans que l'intéressé n'en puisse prendre part, et ce sur rapport spécial du commissaire aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.

[78] Comme dans le cas où l'on omet de soumettre la convention régulièrement autorisée à l'assemblée générale.
[79] Le législateur a estimé que l'assemblée générale statue longtemps après la conclusion du contrat et souvent même après l'exécution et que la nullité était, par conséquent, une sanction inappropriée.

Scanned with CamScanner

Par ailleurs, le sous paragraphe 4 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC précise que « les conséquences préjudiciables à la société des conventions réglementées 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 » suite à un vote de cette assemblée destiné couvrir la nullité conformément aux dispositions de l'article 202 du CSC.

Il y a lieu enfin de noter les dispositions figurant à la fin du sous paragraphe 5 du paragraphe II de l'article 200 nouveau du CSC régissant les rémunérations et avantages servis aux dirigeants : « 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 (autorisation du conseil d'administration, rapport spécial du commissaire aux comptes et approbation de l'assemblée générale) peuvent, le cas échéant, être annulées lorsqu'elles causent un préjudice à la société ». Ces sanctions, spécifiques à la non application de la procédure de contrôle aux rémunérations et avantages servis aux dirigeants, suscitent de notre part les remarques suivantes :

- A défaut d'autorisation de ces rémunérations et avantages par le conseil d'administration, la nullité pouvant ainsi être prononcée vient confirmer la même sanction prévue par les dispositions de l'article 202 du CSC et ce, nonobstant la possibilité de couverture de cette nullité par un vote de l'assemblée générale,
- En cas d'autorisation de ces rémunérations et avantages par le conseil d'administration, et de leur non soumission à l'assemblée générale ou de leur désapprobation, la nullité pouvant ainsi être prononcée constitue, à notre avis, une dérogation à la règle posée par le sous paragraphe 4 du paragraphe II du même article 200 nouveau du CSC qui considère que la désapprobation de la convention est sans incidence sur sa validité.

Section 4 : <u>L'obligation d'alerte au titre des entreprises en difficulté</u> :

La loi n°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives abrogeant et remplaçant par d'autres dispositions le livre 4 du code de commerce intitulé « Des procédures collectives » (abrogeant la loi n° 95-34 du 17 Avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficulté économique telle que modifiée par la loi n°99-63 du 15 Juillet 1999 et la loi n°2003-79 du 29 décembre 2003) organise un régime de redressement des entreprises en difficulté économique permettant au chef d'entreprise de déceler les difficultés de son exploitation et de prévenir leur aggravation en vue de poursuivre son activité, d'y maintenir les emplois et de payer ses dettes.

Ce régime de redressement (objet du titre 1er du livre 4 du code de commerce ci-dessus visé) comprend 3 étapes : la notification des signes précurseurs des difficultés économiques, le règlement amiable et le règlement judiciaire. C'est la première étape qui entre dans le cadre de la mission permanente du commissaire aux comptes.

Scanned with CamScanner

Ce régime de redressement s'applique à toute personne morale ainsi qu'à toute personne physique soumis à l'impôt selon le régime réel exerçant une activité commerciale au sens de l'article 2 du code de commerce, ou artisanale et aux sociétés commerciales selon la forme exerçant une activité agricole ou une activité dans le domaine de la pêche. Toutefois, les établissements publics au sens de la loi n°89-9 du 1er février 1989 relative aux participations et établissements publics sont exceptés du bénéfice de ce régime.

L'article 420 du code de commerce a institué une procédure notification des signes précurseurs des difficultés économiques (dite procédure d'alerte) ouverte aux commissaires aux comptes. Les articles 418 et 419 ont, par ailleurs, institué d'autres procédures d'information (ou d'alerte) ouvertes à d'autres personnes et services.

a) L'alerte déclenchée par le commissaire aux comptes :

Cette procédure d'alerte comporte, dans les sociétés anonymes, plusieurs étapes :

1- Le commissaire aux comptes est chargé de demander par écrit au dirigeant de l'entreprise des éclaircissements relatifs aux données ou travaux menaçant la poursuite de l'activité de l'entreprise relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit y répondre dans un délai de 8 jours (contre 15 jours avant l'amendement du 1er mars 2016).

La lettre de demande d'éclaircissements doit être adressée au président directeur général ou au président du directoire de la société lorsque le CAC relève, lors de l'examen des documents qui lui sont communiqués ou dont il a eu connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission, des données ou des travaux qui sont de nature à menacer la continuité de l'exploitation[80].

Le législateur a toujours préféré une formule souple et générale (données ou travaux menaçant la poursuite de l'activité de l'entreprise) à l'énoncé d'une liste précise de clignotants d'alerte. En réalité, il apparaît que c'est une situation d'ensemble complexe que doit apprécier le commissaire aux comptes.

Des faits motivant le déclenchement de la procédure d'alerte peuvent être classés comme suit :

⇨ Altération des conditions d'exploitation :

- résultat déficitaire,
- accroissement excessif des charges d'exploitation et baisse de la marge,
- baisse anormale de l'activité.

[80] La notion de continuité d'exploitation suppose d'abord une analyse financière de la situation qui révèle si l'entreprise est capable de payer ses dettes à leur échéance normale, de financer correctement le maintien et le développement de ses éléments d'actifs productifs. Elle implique également une analyse économique qui permet d'apprécier la situation commerciale de l'entreprise : valeur de ses produits et services, état du marché, situation de la concurrence,...elle tient compte éventuellement de situations exceptionnelles telle que la perte d'un client.

Scanned with CamScanner

⇨ Dégradation de la situation financière :

- situation financière déséquilibrée,
- fonds de roulement négatif,
- situation nette négative,
- Trésorerie négative

⇨ Perte de la confiance des tiers et apparition des incidents :

- retards de paiements,
- incidents de paiements,
- suppression d'un soutien financier.

⇨ Phénomènes accidentels graves :

- Perte d'un client important,
- Notification de redressement importante consécutive à un contrôle fiscal,

⇨ Phénomènes secondaires accompagnant le ou les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation :

- mésentente entre associés,
- grèves.

Le commissaire aux comptes n'est pas tenu de rechercher systématiquement les faits qui sont de nature à menacer ou compromettre la continuité de l'exploitation ; il doit seulement prendre en compte le risque que l'hypothèse de continuité d'exploitation ne soit plus fondée[81] et tirer les conséquences des constatations faites dans l'exercice de ses diligences professionnelles. Le commissaire aux comptes peut utiliser à cet effet « un questionnaire des entreprises en difficultés » pour déceler les facteurs de risques pouvant mettre en cause la continuité d'exploitation, les évaluer et tirer les conclusions nécessaires ayant essentiellement trait au déclenchement de la procédure d'alerte et aux conséquences sur le rapport (en ce qui concerne les conséquences sur le rapport, il y a lieu de se référer à l'ISA 570).

En réalité, la détermination de la date de déclenchement de l'alerte est particulièrement délicate et son appréciation est de nature à élargir la mission traditionnelle des commissaires aux comptes en la rapprochant parfois à un contrôle de gestion. Si l'alerte est trop tardive, elle risque de ne pouvoir redresser une situation définitivement compromise ; si elle est prématurée, elle risque d'aggraver les difficultés naissantes en inquiétant notamment les banques malgré les précautions prises pour préserver son caractère relativement confidentiel.

[81] Conformément à l'ISA 570 relative à la continuité d'exploitation qui exige de l'auditeur l'appréciation de l'évaluation faite par la direction concernant l'hypothèse de continuité et met à sa charge des procédures d'audit complémentaires lorsque des évènements ou des conditions sont relevés et ce avant de conclure.

Scanned with CamScanner

La réponse du dirigeant doit donner une analyse de la situation et préciser éventuellement les mesures envisagées.

2- A défaut de réponse du dirigeant ou en cas de réponse non convaincante, le commissaire aux comptes 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.

Il n'est pas possible, en fait, d'être catégorique dans l'interprétation de ces dispositions. Mais, en se référant au droit comparé, il y a lieu de préciser que le commissaire aux comptes invite, par écrit, le président du conseil d'administration ou du directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou de surveillance sur les faits relevés dans le délai d'un mois à compter de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse. Il nous semble que le commissaire aux comptes doit être convoqué à la réunion du conseil.

Si ces dispositions ne sont pas respectées ou si, en dépit des décisions prises, le commissaire aux comptes constate que la continuité d'exploitation demeure menacée :

⇨ En dehors de toute urgence, le commissaire aux comptes relate dans son rapport qui est présenté à la prochaine assemblée générale ordinaire des actionnaires les faits relevés pour lui permettre d'émettre ses suggestions (tout en respectant les dispositions de l'ISA 570 relatives aux conclusions et rapport d'audit).

⇨ En cas d'urgence, le commissaire aux comptes convoque lui même l'assemblée générale dans les conditions de l'article 277 du CSC pour lui soumettre ses observations. L'urgence doit être appréciée par référence à l'impact des actes relevés sur l'activité de l'entreprise : il y a désormais urgence si la situation est telle que tout retard implique une impossibilité de redressement ; aussi un acte compromettant complètement la continuité de l'exploitation constitue un cas d'urgence.

Le commissaire aux comptes doit, à l'occasion de cette assemblée convoquée d'urgence, présenter un rapport distinct (de son rapport général sur les comptes à présenter lors de la prochaine assemblée générale ordinaire et au titre duquel il doit respecter les dispositions de l'ISA 570 selon que l'hypothèse de continuité d'exploitation demeure fondée malgré le doute et l'urgence ou non) dans lequel il expose le problème de continuité d'exploitation.

La convocation d'urgence de l'assemblée générale doit, elle aussi, respecter le délai d'un mois à compter de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse prévu pour la soumission de la question au conseil d'administration ou au conseil de surveillance.

Scanned with CamScanner

3- Si le commissaire aux comptes constate la persistance des mêmes menaces, il adresse un rapport écrit au président du tribunal (de 1ère instance) et communique une copie de ce rapport à la commission de suivi des entreprises économiques, et ce, dans un délai d'un mois à compter de la date d'accomplissement des mesures prescrites ci-dessus.

Il semble que le délai d'un mois prévu pour la communication d'un rapport écrit au président du tribunal de 1ère instance (dont une copie est adressée à la CSEE) commence à courir à partir de la date de la réunion de l'Assemblée Générale des actionnaires appelée à statuer sur les difficultés d'exploitation et sur les mesures envisagées pour redresser la situation. Evidemment, si le commissaire aux comptes conclut, après les mesures prises par l'AG, et dans le délai de ce mois, que la continuité d'exploitation n'est plus menacée, il peut décider de suspendre la procédure à ce stade (en s'abstenant d'adresser un rapport au président du tribunal).

b) L'alerte déclenchée par d'autres tiers

Les articles 418 et 419 ont, par ailleurs, institué d'autres procédures d'information (ou d'alerte) ouvertes aux personnes et services suivants :

- La commission de suivi des entreprises économiques (chargée, conformément aux dispositions de l'article 418 du code de commerce, de procéder, moyennant un observatoire national, à la centralisation, à l'analyse et à l'échange des données relatives aux entreprises en difficultés économiques dans le cadre d'un réseau d'information avec les parties concernées et de fournir au président du tribunal de première instance, chaque fois qu'il les lui demande, tous les renseignements dont elle dispose[82]) qui doit, obligatoirement, aviser le président du tribunal de toute entreprise dont les pertes ont atteint le 1/3 du capital ainsi que de toutes situations ou travaux menaçant la continuité d'exploitation, et ce, sur la base d'un rapport motivé,
- Le dirigeant ou le chef d'entreprise qui doit aviser la commission de suivi des entreprises économiques des indices des difficultés économiques rencontrées par l'entreprise et qui peuvent, s'ils persistent, conduire à la cessation des paiements,
- L'associé ou les associés détenant 5% au moins du capital de la société qui passe par des difficultés économiques si la société à la forme d'une société par actions ou d'une SARL et à tout associé quelque soit le pourcentage de sa participation dans le capital pour les autres sociétés qui doivent aviser la commission de suivi des entreprises économiques,

[82] La tutelle de la commission, sa composition et ses méthodes de travail sont fixées par un décret gouvernemental

Scanned with CamScanner

- Les services de l'inspection du travail et de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale, les services de la comptabilité publique et du recouvrement, les services du contrôle fiscal et les établissements financiers qui doivent aviser la commission de suivi des entreprises économiques des travaux, qu'ils constatent, qui sont de nature à menacer la poursuite de l'activité de toute entreprise à laquelle le régime de redressement est applicable.

Section 5 : <u>L'obligation de révélation des faits délictueux</u> :

L'article 270 du CSC a mis à la charge des commissaires aux comptes une obligation de révélation des ***faits délictueux*** dont ***ils ont eu connaissance*** au ***procureur de la république*** et ce sans que leur responsabilité puisse être engagée pour violation du secret professionnel.

L'article 271 du même code a sanctionné la non révélation des dits faits par un emprisonnement de 1 à 5 ans et/ou d'une amende de 1.200 à 5.000 dinars.

Quels sont les faits devant être révélés ?

L'expression « faits délictueux » est ***large*** et comporte toutes les infractions prévues par la loi pénale à savoir : les contraventions, les délits et les crimes.

Rappelons qu'un fait n'est qualifié de pénal que lorsqu'il réunit les trois éléments constitutifs de l'infraction à savoir : l'élément légal, l'élément matériel et l'élément moral.

Les faits délictueux devant faire l'objet d'une révélation sont les infractions commises ***au sein de la société*** contrôlée et ***se rapportant à son activité.***

Outre les infractions prévues par le code pénal, la législation fiscale, la réglementation de changes, …, il y a lieu de citer les infractions suivantes prévues par le CSC:

⇨ Infractions relatives à la constitution de la société (articles 186 et 187 du CSC) :

- Déclaration de souscription et de versement mensongère,
- Surévaluation des apports en nature,
- Négociation d'actions dont le premier quart n'a pas été libéré,
- Négociation d'actions d'apport en nature avant l'expiration du délai de 2 ans.

⇨ Infractions relatives au fonctionnement de la société commises par les membres du conseil d'administration (article 223 du CSC) :

- Distribution de dividendes fictifs,
- Présentation et publication de bilan inexact,
- Abus de biens sociaux et du crédit social,
- Abus de voix ou de pouvoirs.

Scanned with CamScanner

⇨ Infractions relatives aux atteintes portées à la protection des actionnaires (article 367 du CSC) :

- Vote aux assemblées sans en avoir le droit,
- Remise d'actions à autrui pour en faire un usage frauduleux,
- Usage abusif du droit de vote par les actionnaires.

⇨ Infractions relatives aux modifications de capital (article 313 du CSC) :

- Contravention aux dispositions relatives aux modifications du capital,
- Informations mensongères en cas de suppression du DPS ou de réduction du capital.

Il apparaît ainsi que l'auteur des faits délictueux peut être l'un des administrateurs comme il peut être tout autre auteur lorsque le fait ne relève pas, de droit, des prérogatives d'un organe social ou nécessite son intervention.

Le commissaire aux comptes est tenu, en application des dispositions de l'article 270 du CSC, de révéler ***tous*** les faits délictueux commis indépendamment de leur caractère significatif et même s'ils ont donné lieu à une régularisation ultérieure, et ce, bien que ***la norme n° 10 de l'OECT*** relative à la révélation des infractions par le commissaire aux comptes précise que lorsque le fait relevé n'est pas jugé significatif, le commissaire aux comptes écarte la mauvaise foi de son auteur dans la mesure où il constate et obtient une régularisation complète et rapide (sous forme de dédommagement, de remboursement,...), et il conclut qu'il s'agit d'une simple erreur ou omission qui ne nécessite pas une révélation au parquet. La norme précise, cependant, que les faits régularisés après intervention du commissaire aux comptes ne peuvent plus bénéficier de la présomption de bonne foi s'ils venaient à être renouvelés. La même norme définit ce qu'elle entend par fait significatif en précisant qu'il s'agit de tout fait ou ensemble de faits qui :

- soit modifie sensiblement la situation nette,
- soit fausse l'interprétation de la tendance des résultats,
- soit fausse l'interprétation de la situation financière,
- soit porte ou est de nature à porter un préjudice conséquent à l'entreprise ou à un tiers.

Le commissaire aux comptes doit révéler au procureur de la république tout fait délictueux commis au sein de la société **même si le parquet est informé** de ce fait par la société auditée ou par tout autre intéressé. Une plainte déposée par la société contre l'auteur du fait délictueux commis ne délie pas le commissaire aux comptes de son obligation de révélation du même fait au procureur de la république.

Scanned with CamScanner

Le commissaire aux comptes n'est responsable pour non révélation que pour les faits **dont il a eu connaissance** d'autant plus que l'accomplissement des diligences normales peut laisser échapper des infractions dont la découverte présente des difficultés techniques ou des investigations exceptionnelles. Il en résulte que la responsabilité pénale du commissaire aux comptes ne peut être engagée même s'il n'a pas accompli les diligences requises pour l'audit qui auraient pu lui permettre de découvrir les faits délictueux ; en revanche, il engage sa responsabilité civile pour négligence ou pénale pour confirmation d'informations mensongères.

Pour les faits délictueux commis antérieurement à la nomination du commissaire aux comptes, il y a lieu d'interroger le prédécesseur, s'il existe, sur l'éventuelle révélation : Si les faits n'ont pas été révélés par le prédécesseur, le commissaire aux comptes en fonction doit l'interroger sur les motifs et les révéler après analyse. Si les faits ont été révélés par le prédécesseur, il doit documenter et ne pas révéler.

Le commissaire aux comptes de la société mère qui a connaissance d'un fait délictueux dans une filiale (au sens de l'article 461 du CSC) peut prendre contact avec le commissaire aux comptes de cette dernière et lui confirmer (même par écrit) ses constatations. Il appartient au commissaire aux comptes titulaire du mandat d'apprécier s'il y a lieu ou non de révéler. En effet, il ne semble pas que le commissaire aux comptes d'une société mère ou filiale ait l'obligation de révéler lui même le fait délictueux qu'il a constaté dans une autre société dans laquelle il est appelé à intervenir conformément aux dispositions de l'article 266, alinéa 5, ou de l'article 471 du CSC mais dont il n'est pas le commissaire aux comptes[83].

En cas de co-commissariat, les révélations peuvent être faites concomitamment par les co-commissaires mais chacun des commissaires aux comptes doit être en mesure de justifier des diligences nécessaires.

Quels sont le délai et la forme de la révélation par le commissaire aux comptes ?

La norme n° 10 de l'OECT précise que la révélation au ministère public doit être faite ***le plus tôt possible*** pour ne pas assimiler son silence à une renonciation à son obligation de révélation. Sauf exception justifiée, la révélation doit être faite avant le dépôt du rapport général.

La même norme ajoute que la révélation doit être faite par écrit. Toutefois, il est conseillé de précéder cette révélation par un entretien avec un magistrat du ministère public.

La lettre de révélation doit être déposée, contre décharge, au bureau du procureur de la république auprès du tribunal de première instance du siège de la société contrôlée. Cette lettre doit notamment contenir :

[83] Voir dans ce sens TGI Mulhouse, 25 mars 1983, Bull. C.N. n°51, p 357

Scanned with CamScanner

- le rappel des textes mettant à la charge du commissaire aux comptes 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 (afin de permettre au parquet de distinguer l'erreur de bonne foi de l'intention coupable).

Peut-on informer le dirigeant d'une révélation de faits délictueux et lui remettre une copie de la lettre de révélation ? Si le dirigeant est susceptible d'être auteur, coauteur ou complice des faits délictueux (impliqué dans les faits délictueux), il n'y a pas lieu de l'informer de la révélation. Si non, il est possible de l'informer mais sans lui remettre une copie de la lettre de révélation.

Quelles sont les obligations postérieures à la révélation au procureur de la république ?

En plus de la révélation au procureur de la république, le commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 270 du CSC (faisant peser sur les commissaires aux comptes l'obligation de signaler à l'assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées), informer l'assemblée générale ordinaire des actionnaires des faits délictueux qu'il a découverts et qu'il a révélé au ministère public. Cette information prend la forme d'un paragraphe spécial du ***rapport général*** qui décrit le fait et son incidence financière et précise la date de révélation au ministère public.

En cas de révélation d'une infraction au ministère public et si l'assemblée annuelle des actionnaires n'a pas été convoquée dans les délais prévus par les statuts de la société conformément à la loi, le commissaire aux comptes procède, lui même, à la convocation de l'assemblée annuelle. Il en est ainsi notamment lorsque l'infraction est de nature à mettre en danger la pérennité de la société ainsi que les intérêts des actionnaires ou des tiers.

Section 6 : L'obligation de diligence en matière de tenue des comptes de valeurs mobilières :

L'article 1er de la loi 2000-35 du 21 mars 2000 relative à la dématérialisation des titres a considéré comme valeurs mobilières les actions, les actions à dividende prioritaire sans droit de vote, les certificats d'investissements, 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.

Scanned with CamScanner

Les valeurs mobilières visées ci dessus sont, conformément aux dispositions de l'article 2 de la même loi, dématérialisées et sont représentées par une inscription au compte de leur propriétaire auprès de la personne morale émettrice pour les sociétés qui ne font pas appel public à l'épargne ou auprès de la personne morale émettrice ou d'un intermédiaire agrée[84] pour les sociétés faisant appel public à l'épargne. Elles se transmettront par transfert d'un compte à un autre. La personne morale émettrice ou l'intermédiaire agrée délivre à l'intéressé une attestation portant sur le nombre de titres qu'il détient.

Chaque société émettrice ou intermédiaire agréé doit tenir les comptes de valeurs mobilières selon les conditions fixées par *le règlement du CMF* relatif à la tenue (faisant l'objet du Titre I) et à l'administration (faisant l'objet du Titre II) des comptes en valeurs mobilières approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 28 août 2006.

Pour l'application des obligations relatives à cette tenue, 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.

En effet, au règlement du CMF sus indiqué est annexé un cahier des charges relatif à la tenue – conservation des comptes en valeurs mobilières applicable aux sociétés faisant appel public à l'épargne (signé par la société émettrice des valeurs mobilières ou par l'intermédiaire agréé mandaté et traitant des ressources humaines, des moyens matériels, du contrôle interne et de la comptabilité) et un cahier des charges relatif à la tenue –conservation des comptes en valeurs mobilières applicable aux sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne (signé nécessairement par la société émettrice des valeurs mobilières et traitant uniquement de la comptabilité tout en annexant un modèle de journal général des opérations et un modèle de registre général des opérations pour chaque catégorie de valeurs mobilières émises)[85].

§ 1- Modalités de la tenue des comptes de valeurs mobilières

A- Le principe de la partie double

Les comptes sont tenus au moyen d'une comptabilité matière (titres) distinguant chaque catégorie de valeur fondée sur le principe de la partie double.

Les mouvements enregistrés en débit concernent les émissions de valeurs ou les cessions. Les comptes des titulaires de comptes sont crédités par les acquisitions et souscriptions de valeurs. Le principe de la partie double traduit l'équilibre entre le nombre de valeurs émises de même catégorie et le total des titres possédés par les titulaires des comptes de valeurs mobilières.

[84] Dans ce cas, la tenue des comptes doit donner lieu à l'établissement d'une convention écrite entre l'émetteur et l'intermédiaire agréé mandaté dont un exemplaire est déposé au CMF.
[85] et ce en plus d'un cahier des charges relatif à l'administration des comptes en valeurs mobilières, c'est à dire à la gestion, confiée par le propriétaire des valeurs mobilières à un ou plusieurs intermédiaires agréés, de son compte ouvert chez l'émetteur ou l'intermédiaire agréé mandaté.

Scanned with CamScanner

B- Informations contenues dans les comptes de valeurs mobilières

Les comptes de valeurs mobilières doivent, conformément aux dispositions de l'article 3 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, comporter les informations suivantes ;

- les éléments d'identification des personnes physiques ou morales propriétaires des valeurs mobilières,
- les restrictions dont ces titres peuvent être frappées tels que le nantissement et la saisie.

Le numéro et l'intitulé du compte doivent permettre d'identifier, selon le même article, 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 le règlement du CMF.

Les articles 9 et 15 du dit règlement ont détaillé les informations contenues dans les comptes de valeurs mobilières :

- Selon l'article 9, chaque compte doit notamment identifier le nom, prénom, l'adresse, le n° de la CIN et la nationalité du titulaire du compte pour les PP et la dénomination sociale, la forme juridique, l'adresse du siège social et le n° d'immatriculation au registre de commerce pour les PM ainsi que le nombre des valeurs mobilières détenues, les droits rattachés et les restrictions les grevant,
- Selon l'article 15, chaque compte doit comporter la date d'acquisition et l'origine de la propriété (souscription, achat, attribution gratuite, ...).

C- Le plan des comptes

L'article 13 du cahier des charges applicable aux sociétés faisant appel public à l'épargne prévoit l'obligation d'arrêter un plan des comptes titres pour l'enregistrement des écritures en valeurs mobilières.

Le teneur des comptes fixe à sa guise une nomenclature adaptée à ses besoins.

D- Les livres comptables obligatoires

La comptabilité matière doit donner lieu à la tenue :

- conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement du CMF[86], d'un journal général des opérations par valeur mobilière basé sur une comptabilité en partie double servi jour par jour de toute écriture affectant les comptes inscrits chez lui, et

[86] Et des articles 20 et 3 des cahiers des charges applicables respectivement aux sociétés faisant appel public à l'épargne et aux sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne.

Scanned with CamScanner

- conformément aux dispositions de l'article 18 du règlement du CMF[87], d'un registre général pour chaque catégorie de valeurs mobilières comportant, outre les éléments d'identité énoncés aux articles 9 et 15 du règlement, un numéro de compte par titulaire et permettant de connaître à tout moment la situation sur chaque catégorie de valeur émise.

§ 2- Mission du commissaire aux comptes

Pour garantir à ces dispositions une meilleure application dans la légalité, l'article 19 du décret n° 2001-2728 du 20 novembre 2001 relatif aux conditions d'inscription des valeurs mobilières et aux intermédiaires agrées pour la tenue des comptes en valeurs mobilières a mis à la charge des commissaires aux comptes des sociétés émettrices de valeurs mobilières, et indépendamment des dispositions des articles 258 et suivants du code des sociétés commerciales, **l'obligation de s'assurer de la conformité de la tenue des comptes des valeurs mobilières émises à la réglementation en vigueur.**

Cette obligation de diligence doit être respectée même au cas où la société émettrice mandate un intermédiaire agrée pour la tenue des comptes des valeurs mobilières[88]. Une mention en est faite dans *leur rapport* à l'assemblée générale des actionnaires.

Cette mention consiste soit à confirmer la conformité de la tenue à la réglementation en vigueur, soit à relater les anomalies relevées au titre de cette conformité. Elle doit être faite dans la 2ème partie du rapport du commissaire aux comptes relative aux autres obligations légales et réglementaires.

Les commissaires aux comptes doivent également aviser la BCT et le CMF, chacun en ce qui le concerne, des infractions à la législation et réglementation en vigueur.

[87] Et des articles 22 et 5 des cahiers des charges applicables respectivement aux sociétés faisant appel public à l'épargne et aux sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne.
[88] Ce qui oblige l'intermédiaire mandaté agréé de fournir au commissaire aux comptes de l'émetteur tous les documents et les informations qu'ils détient dans le cadre de la tenue des comptes et nécessaires de la mission de commissariat aux comptes prévue à l'article 19 du décret n° 2001-2728 du 20 novembre 2001.

Scanned with CamScanner

Chapitre IV : Les missions spéciales du commissaire aux comptes

Le champ d'action du commissariat aux comptes a connu, notamment depuis la promulgation du code des sociétés commerciales, un élargissement considérable non seulement quant aux sociétés qui y sont astreintes mais aussi quant à l'étendue des actes contrôlés. Le législateur tunisien a de ce fait réglementé les missions spéciales du commissaire aux comptes nécessitées essentiellement :

- au cours de la vie de la société, à l'occasion des modifications statutaires,
- ou en raison des spécificités de certaines sociétés contrôlées.

A cet égard, l'intervention du commissaire aux comptes nécessite le déploiement de diligences spécifiques.

Section 1 : <u>L'augmentation du capital</u> :

L'augmentation du capital social est un événement important dans la vie des sociétés qui doit être décidée par l'AGE et qui passe par plusieurs étapes (dépôt du PV de l'AGE au greffe du TPI, ouverture d'un compte indisponible, publication d'une notice d'information, signature des bulletins de souscription, dépôt des fonds, dépôt d'une DSV, dépôt du dossier au RC, publicité au JORT, retrait des fonds).

L'article 292 du CSC stipule que l'augmentation du capital peut être réalisée soit par l'émission d'actions nouvelles soit par l'augmentation de la valeur nominale des actions existantes. Toutefois, selon le même article, l'augmentation du capital social par majoration de la valeur nominale des actions doit être décidée à l'unanimité des actionnaires, sauf s'il s'agit d'une augmentation par incorporation de réserves ou de primes.

Il existe plusieurs formes d'augmentation du capital :

- L'augmentation du capital en numéraire, avec ou sans suppression du DPS, à libérer en espèces ou par compensation de créances,
- L'augmentation du capital par incorporation de réserves, bénéfices ou primes,[89]
- L'augmentation du capital en nature.

C'est dans le cadre des augmentations de capital avec suppression du DPS et des augmentations du capital à libérer par compensation de créances que le législateur tunisien a senti le besoin de recourir au commissaire aux comptes, professionnel indépendant, en vue de garantir l'égalité entre tous les associés.

[89] L'article 316 du CSC répute comme actions de numéraire : - Celles dont le montant est libéré en espèces ou par compensation ou celles qui sont émises par suite d'une incorporation de réserves, bénéfices ou primes d'émission au capital. - Celles dont le montant résulte pour partie d'une incorporation de réserves, bénéfices ou primes d'émission pour partie d'une libération en espèces. Toutes autres actions sont des actions d'apport.

Scanned with CamScanner

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

Cette augmentation est prévue par l'article 300 du CSC pour les sociétés anonymes.

Par contre, les SARL n'ont pas connu de dispositions légales spécifiques relatives à ce type d'augmentation. Nous estimons que l'absence de telles dispositions signifie que le législateur n'a pas voulu donner à l'assemblée générale extraordinaire dans les SARL la compétence pour décider une augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription. Il s'ensuit que les dirigeants sociaux sont tenus de laisser courir le délai légal[90] aux associés pour qu'ils puissent user de leur droit de souscription (à titre irréductible). A l'expiration de ce délai, et conformément aux dispositions de l'article 131 du CSC, 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 (ayant souscrit à titre réductible) proportionnellement à leurs parts sociales. Sinon, la souscription sera ouverte aux tiers en vertu d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire. Toutefois, et à notre avis, une décision à l'unanimité des associés peut donner lieu, si l'intérêt social l'exige, à l'augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription.

La définition de l'augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription nous amène, de prime abord, à nous interroger sur le régime juridique du droit préférentiel de souscription reconnu par les articles 131 du CSC pour les SARL et 296 du CSC pour les sociétés anonymes.

Selon les dispositions de l'article 296 du CSC, « les actionnaires ont, proportionnellement au montant de leurs actions, un droit de préférence à la souscription des *actions de numéraire* émises pour réaliser une augmentation du capital. Toute clause contraire est réputée non avenue ».

Il s'agit, ainsi, d'un droit essentiel pour l'actionnaire car il a une fonction égalitaire puisqu'il permet à l'actionnaire de garder les mêmes droits dans la société en souscrivant en priorité les actions nouvelles à émettre dans le cadre d'une augmentation du capital en proportion de ses droits dans le capital social[91] ; cela évite une nouvelle répartition du pouvoir.

Force est de constater, par ailleurs, que le droit préférentiel de souscription se manifeste lors de la souscription d'actions nouvelles de numéraire. Il en résulte que ce droit ne peut être utilisé en cas d'augmentation de capital par apport en nature.

Le droit préférentiel de souscription a pour objet de compenser la diminution des droits pécuniaires (dividendes et part dans l'actif net de la société) et extra-pécuniaires (droit de vote) des actionnaires qui ne participent pas à l'augmentation du capital.

---

[90] Ce délai ne peut être inférieur à vingt et un jours à compter de la date d'ouverture du droit de souscription.

[91] C'est la souscription à titre irréductible. Les actionnaires peuvent, en plus des souscriptions pouvant être effectuées à titre préférentiel, souscrire à titre réductible, conformément aux dispositions de l'article 297 du CSC, et ce, proportionnellement à leurs parts dans le capital et dans la limite de leurs demandes.

Scanned with CamScanner

Le droit préférentiel de souscription est, selon l'article 296 du CSC, négociable pendant la durée de la souscription. En effet, n'étant pas tenus de souscrire à l'augmentation du capital[92], et afin de sauvegarder leurs intérêts, les actionnaires peuvent vendre leurs droits, pendant la période de souscription, et compenser ainsi la dilution de la valeur de l'action.

La valeur théorique du droit préférentiel de souscription correspond à la perte de valeur que subit chaque action ancienne c'est à dire à la différence entre la valeur de l'action avant l'augmentation du capital et la valeur de l'action après l'augmentation. La négociabilité, peut être faite à la valeur théorique ou à une autre valeur.

On peut ainsi écrire la formule suivante : DPS = Vi – Vf (Avec : Vi : Valeur initiale de l'action càd avant augmentation et Vf : Valeur finale de l'action càd après augmentation)

Exemple d'une émission au pair :

Les capitaux propres de la société ABC se présentent au 31 décembre 2015 comme suit :

CAPITAUX PROPRES

Capital social (200.000 actions x 10 DT) 2.000.000

Réserves 800.000

Autres capitaux propres 0

Résultats reportés 10.000

Total des capitaux propres avant résultat de l'exercice 2.810.000

Résultat de l'exercice 190.000

Total des capitaux propres avant affectation 3.000.000

D'après ce tableau, Vi = 3.000.000 DT / 200.000 actions = 15 DT

Supposons que la société décide d'augmenter son capital de 500.000 DT par création de 50.000 actions nouvelles émises au pair (c'est-à-dire à 10 DT). Le montant des capitaux propres devient égal à 3.500.000 DT et le nombre des actions en circulation monte à 250.000. D'où : Vf = 3.500.000 DT / 250.000 actions = 14 DT. La valeur théorique du droit préférentiel de souscription se calcule comme suit : DPS = Vi – Vf = 15 – 14 = 1 DT

Exemple d'une émission avec prime :

Reprenons les mêmes données de l'exemple précédent et supposons que le prix d'émission des 50.000 actions nouvelles à émettre ait été fixé à 15 DT, soit donc avec une prime d'émission de 5 DT par action. Dans ce cas, les capitaux propres de la société après augmentation se présenteront comme suit :

[92] Par ailleurs, un actionnaire, même s'il participe à l'augmentation du capital, peut être amené à vendre certains de ses droits lorsqu'il participe partiellement à l'augmentation ou lorsqu'il dispose de rompus.

Scanned with CamScanner

CAPITAUX PROPRES

Capital social (250.000 actions x 10 DT) 2.500.000

Réserves 800.000

Prime d'émission (50.000 actions x 5 DT) 250.000

Résultats reportés 10.000

Total des capitaux propres avant résultat de l'exercice 3.560.000

Résultat de l'exercice 190.000

Total des capitaux propres avant affectation 3.750.000

Vf = 3.750.000 DT / 250.000 actions = 15 DT. D'où DPS = Vi – Vf = 15 – 15 = 0 DT.

La valeur théorique du DPS est, dans ce cas, nulle parce que l'ancien actionnaire a été totalement protégé (financièrement) par la prime d'émission. La valeur théorique du DPS varie donc entre 0 et 5 DT en fonction notamment du prix d'émission. Plus la prime d'émission est élevée plus le DPS est faible et vice versa.

Le principe de l'égalité des associés devra céder devant l'intérêt social puisque, le conseil d'administration peut, en s'appuyant sur un rapport circonstancié, proposer à l'assemblée générale extraordinaire de supprimer ce droit préférentiel de souscription.

La suppression du droit préférentiel de souscription constitue ainsi une prérogative propre à l'assemblée générale extraordinaire. Par contre, la renonciation au droit préférentiel de souscription constitue un acte volontaire de la part de l'associé et qui se réalise individuellement.

La décision de supprimer le droit préférentiel de souscription peut avoir plusieurs raisons qui doivent être conformes à l'intérêt social. Tel est, par exemple, le cas d'une société qui va réserver une augmentation de capital à un nouvel associé ou groupe d'associés qui va drainer de l'argent frais à la société ainsi qu'une technologie de pointe qui contribuera à la pérennité de la société.

La validité de la décision de l'assemblée générale portant suppression du DPS demeure toutefois tributaire de la communication d'un rapport spécial du commissaire aux comptes.

Quelles sont alors les diligences du commissaire aux comptes préalables à la présentation de ce rapport spécial?

⇨ Le commissaire aux comptes est tenu de procéder, d'abord, à la vérification et au contrôle des informations figurant dans le rapport du conseil d'administration relatif à l'augmentation du capital avec suppression du DPS envisagée.

Scanned with CamScanner

Cependant, aucun délai n'a été prévu quant à la mise à disposition de ces informations au commissaire aux comptes. Ce dernier doit procéder le plus tôt que possible à la collecte des informations pour la communication de son rapport dans les meilleurs délais[93].

La question qui se pose est de savoir quelles sont les informations que doit contenir le rapport du conseil d'administration et soumises au contrôle du commissaire aux comptes ?

Le législateur tunisien n'a fourni aucune indication sur le contenu de ce rapport bien qu'il ait subordonné la validité des délibérations de l'assemblée générale à la communication d'un tel rapport. Nous estimons que le rapport du conseil d'administration devrait indiquer les motifs de l'augmentation du capital ainsi que les personnes auxquelles seront attribuées les actions nouvelles, le nombre d'actions attribuées à chacune d'elles, le taux d'émission et les bases sur lesquelles il a été déterminé[94].

⇨ Le commissaire aux comptes ne doit pas se contenter des informations figurant au niveau du rapport du conseil d'administration, il doit, par la suite, vérifier la sincérité des données puisées dans les comptes de la société et servant de base à la détermination du prix d'émission.

⇨ Le commissaire aux comptes doit, enfin, apprécier le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant. La valeur d'émission arrêtée par le conseil d'administration doit refléter fidèlement la valeur de l'action.

Ainsi, et dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes certifie la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes et des données figurant dans le rapport du conseil d'administration. Il donne son avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription et le choix des éléments de calcul du prix d'émission.

§2- *L'augmentation du capital par compensation de créances*

L'augmentation de capital par compensation de créances sur la société, bien qu'elle soit neutre sur le plan de la trésorerie dans la mesure où elle n'entraîne pas d'injection d'argent frais, est une modalité utilisée par les sociétés dans le cadre de certains contextes bien définis. Elle peut s'analyser d'abord en une mesure d'assainissement tendant à alléger la situation financière de la société de dettes certaines, liquides et exigibles et ayant pour conséquence de rétablir l'équilibre financier. Elle peut ensuite résulter d'une modification de majorité moyennant une prise de participation d'un tiers, généralement un fournisseur ou un établissement de crédit, intéressé par prendre une part active dans la gestion de la société. Elle peut enfin résulter d'une décision de renforcement de majorité moyennant l'incorporation du compte courant associés au capital social.

[93] En nous inspirant des dispositions de l'article 280 du CSC, nous estimons que le délai accordé au commissaire aux comptes pour la communication de son rapport spécial ne peut être inférieur à 15 jours de la date de l'assemblée générale.
[94] Ces indications sont fournies au niveau des dispositions de l'ancien article 116 du code de commerce.

Scanned with CamScanner

Les augmentations de capital par compensation de créances ont été prévues pour les sociétés anonymes par l'article 305 du code des sociétés commerciales. Toutefois, aucune disposition similaire à celle de l'article 305 du CSC n'a été prévue pour les SARL.

Ces augmentations, décidées par l'assemblée générale extraordinaire, sont réalisées moyennant l'incorporation de créances échues sur la société au capital social.

Théoriquement, l'augmentation de capital par compensation de créances peut s'analyser de deux façons différentes. Ou bien on y voit un apport en nature : la créance ; ou bien on y voit la modalité d'un apport en numéraire, la libération s'opérant alors par une compensation avec une créance échue sur la société. Dans le premier cas, il convient de suivre la procédure des apports en nature. Dans le second, il s'agit simplement d'un mode de libération qui peut être, le cas échéant, accompagné *par une suppression du droit préférentiel de souscription* de certains actionnaires (recours à un tiers ou renforcement de la majorité) (95).

Nous estimons que l'augmentation de capital par compensation de créances doit suivre le même sort que les augmentations de capital en numéraire. En effet, du moment que la créance inscrite sur les livres de la société est ***certaine, liquide et exigible***[96], la valeur de cette créance est ainsi définie et il n'est donc pas nécessaire de recourir à un évaluateur. La particularité de cette opération réside seulement au niveau de la libération qui s'effectue par compensation de la créance. D'ailleurs, c'est la solution qui découle de la lecture combinée des articles 304[97] et 305 du CSC.

L'article 305 du CSC stipule, en effet, que la preuve du versement du montant des actions est établie par un certificat délivré par le conseil d'administration et approuvé par le commissaire aux comptes.

La question qui mérite d'être posée est de s'interroger sur le contenu du certificat établi par le conseil d'administration ainsi que sur les modalités de son approbation par le commissaire aux comptes.

En l'absence de dispositions légales claires, nous estimons que le conseil d'administration doit attester que la créance est échue et fournir toutes les informations relatives à la dite créance se rapportant à son montant, son origine ainsi que son ancienneté. Ce certificat joue le rôle du certificat délivré par l'établissement bancaire attestant le dépôt des fonds matérialisant le versement des souscriptions effectuées lors d'une constitution ou d'une augmentation du capital.

---

[95] Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit établir ***un rapport spécial*** au titre de l'augmentation du capital avec suppression du DPS.

[96] Une créance est qualifiée de certaine lorsque son existence est hors de doute, elle est liquide lorsque son montant correspond à une somme d'argent précise, elle est enfin exigible lorsque son paiement peut être réclamé immédiatement.

[97] L'article 304 du CSC stipule que les souscriptions et les versements effectués aux fins de la participation lors de l'augmentation du capital social sont constatés par un certificat délivré par l'établissement auprès duquel les fonds sont déposés sur présentation des bulletins de souscription.

Scanned with CamScanner

L'approbation de ce certificat par le commissaire aux comptes, devrait, à notre avis, être effectuée par la communication d'un rapport spécial dans lequel il certifie le caractère certain, liquide et exigible de la créance et par voie de conséquence il confirme la possibilité de la libération par compensation.

Quelles sont alors les diligences du commissaire aux comptes lui permettant de procéder à cette approbation ?

⇨ Le commissaire aux comptes est tenu de prendre communication du certificat établi par le conseil d'administration ou le directoire qui doit mentionner le montant, l'origine et l'ancienneté de la créance figurant dans les livres de la société et devant faire l'objet d'une conversion au capital. Ce certificat doit également fournir l'identité du bénéficiaire de la libération par compensation.

⇨ Il doit s'assurer de la réalité et de l'exactitude de la créance figurant sur les livres de la société. A ce titre, il est tenu de procéder au contrôle des écritures comptables, de vérifier l'existence de supports justificatifs de la créance et d'effectuer des contrôles authentiques pour s'assurer du caractère certain, liquide et exigible de la créance.

⇨ Le commissaire aux comptes doit vérifier certains risques particuliers de l'opération. Il doit, à ce titre :

- s'assurer que le créancier bénéficiant de l'augmentation de capital par compensation de sa créance, ne se trouve pas par ailleurs, du chef d'autres opérations, débiteur dans des conditions qui altèrent la consistance des créances considérées. Il peut, s'il l'estime nécessaire, effectuer une confirmation directe de ces créances,
- prendre en considération l'existence éventuelle *d'opérations en suspens* qui peuvent altérer d'une manière significative la consistance de la créance. En effet, compte tenu des délais pour leur comptabilisation, ces opérations risquent de modifier la qualité de la créance,
- accorder davantage d'importance aux *événements postérieurs à la date d'établissement du certificat par le conseil d'administration.* Il doit s'assurer qu'entre la date de l'établissement du certificat et celle de son approbation, aucune opération susceptible d'altérer la nature des créances en cause n'est intervenue. Il attirera l'attention des dirigeants sur la nécessité de maintenir le caractère certain, liquide et exigible des créances jusqu'à la libération des actions nouvelles.

Scanned with CamScanner

Section 2 : La réduction du capital :

La réduction de capital peut être définie comme étant une opération juridique réalisée par voie de modification statutaire qui consiste à fixer pour l'avenir, dans une expression comptable inférieure à la précédente, la valeur abstraite du capital social. Cette opération, *qui ne doit et en aucun cas porter atteinte à l'égalité entre les actionnaires*, a été réglementée par le législateur tunisien[98]et a été entourée de certaines précautions notamment par l'exigence d'un contrôle par le commissaire aux comptes tenu de communiquer un rapport spécial.

Les réductions de capital peuvent être motivées par des pertes ou non motivées par des pertes.

A/ Les réductions de capital motivées par des pertes :

a- Portée de la réduction de capital

La réduction de capital motivée par des pertes a été prévue par l'article 308 du CSC qui stipule que la réduction du capital peut avoir pour objet le rétablissement de l'équilibre entre le capital et l'actif de la société diminué à la suite des pertes. Cette réduction, qui n'est qu'une opération comptable consistant à imputer les pertes sur le capital, peut :

- Constituer *une mesure d'assainissement* destinée à aligner le capital social sur l'actif net réel. L'objectif recherché peut être de reprendre la distribution de dividendes interrompue à la suite des pertes couvrant plusieurs exercices ou d'éviter que les bénéfices ultérieurs ne soient systématiquement affectés à l'effacement des déficits antérieurs[99],
- Etre décidée dans le cadre d'une *mesure de restructuration.* Une société, en difficultés financières du fait des pertes accumulées, peut recourir à la technique de l'opération accordéon qui est entamée par une réduction de capital à néant ou au dessous du chiffre minimum légal suivie simultanément d'une augmentation de capital. Une telle opération[100] a le mérite de faciliter l'injection de nouveaux fonds dans la société.
- Constituer, à défaut de dissolution anticipée, *une mesure obligatoire* hors de portée de la volonté des associés. C'est le cas, prévu par l'article 308 du CSC, lorsque les pertes auront atteint la moitié des fonds propres et que l'activité de la société s'est poursuivie sans que son actif n'ait été reconstitué. En réalité cette réduction de capital constitue l'une des solutions possibles prévues par le législateur pour les sociétés dont les comptes ont révélé que les fonds propres sont devenus en deçà de la moitié du capital social en raison des pertes.

[98] Articles 136 et 307 du CSC.
[99] L'article 287 du CSC stipule que le bénéfice distribuable est constitué du résultat comptable net majoré ou minoré des résultats reportes des exercices antérieurs et ce après déduction de la réserve légale, de la réserve prévue par les textes législatifs spéciaux dans la limite des taux qui y sont fixés et des réserves statutaires.
[100] Visée par les dispositions de l'article 310 du CSC.

Scanned with CamScanner

En effet, l'article 388 du CSC stipule que 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'AGE 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 de capital pour un montant au moins égal à celui de ces pertes (Une disposition similaire est prévue par l'articles 142 du CSC pour les SARL).

b- Modalités de la réduction de capital

Aux termes de l'article 307 du CSC, « 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 ».
Lorsqu'elle est réalisée par la diminution de la valeur nominale des actions ou parts sociales, celle-ci ne doit pas descendre au dessous du minimum légal [101].

B- Les réductions de capital non motivées par des pertes

Peu fréquentes en pratique, les réductions de capital non motivées par des pertes peuvent être réalisées, *dans le respect de la règle d'égalité des actionnaires,* pour différents **motifs** et parfois selon des conditions particulières. En effet, la réduction du capital peut :

- se traduire par une restitution d'apports tel qu'il est prévu par l'article 308 du CSC lorsque le montant du capital est disproportionné par rapport aux besoins financiers de la société,
- avoir pour objet *l'abandon d'actions souscrites et non libérées (dite également une remise du non versé)* lorsqu'il existe des actions partiellement libérées tel qu'il est prévu par l'article 308 du CSC,
- être décidée pour la constitution de la réserve légale tel qu'il est prévu par l'article 308 du CSC. Il s'agit d'une opération de reclassement du compte capital social au compte réserves légales. L'objectif pourrait être la régularisation d'une omission d'affectation antérieure ou la constitution de la réserve légale maximale obligatoire (10% du capital social) afin d'augmenter le bénéfice distribuable et permettre d'augmenter les dividendes versés aux actionnaires,

[101] Le capital social de sociétés anonymes ne peut être inférieur à 5.000 DT si elle ne fait pas appel public à l'épargne (et à 50 .000 DT si elle fait appel public à l'épargne) et doit être divisé en actions dont le montant nominal ne peut être inférieur à 1 dinar (Article 161 du CSC). Pour les SARL le capital est fixé par son acte constitutif et est divisé en parts sociales à valeur nominale égale (sans aucun minimum) (Article 92 du CSC).

Scanned with CamScanner

- être décidée dans le cadre de la possibilité offerte par l'article 88 de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier aux sociétés faisant appel public à l'épargne pour *racheter leurs propres actions en vue de les annuler et de réduire conséquemment le capital*. En effet aux termes de cet article, l'AGE qui décide une réduction de 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 et l'annulation doit intervenir dans un délai de trois mois à partir de la date de l'achèvement de l'opération d'achat[102],
- être réalisée, conformément aux dispositions de l'article 321 du CSC, suite à un refus d'agrément du cessionnaire d'actions et ce lorsqu'une clause d'agrément est prévue par les statuts et que la réduction du capital apparaît, avec le consentement du cédant comme la solution au conflit. En pareilles hypothèses, la réduction de capital se fera, dans un délai de 3 mois[103] de la notification du refus, par le rachat par la société de ses propres titres, après accord de l'assemblée générale extraordinaire, en vue de leur annulation. Il s'agit bien d'une dérogation légale à la règle d'égalité des actionnaires favorisant ceux qui veulent se retirer.

La réduction de capital peut être envisagée par l'un des deux **modalités** suivantes :

1- La diminution de la valeur nominale des actions :

La réduction du capital par diminution de la valeur nominale est envisagée sous la double condition que la valeur nominale soit identique pour toutes les actions et que la nouvelle valeur nominale ne soit, après réduction, inférieure au minimum légal.

2- La diminution du nombre d'actions :

Dans l'hypothèse d'une diminution du nombre d'actions et sauf les cas de rachat d'actions suivi d'annulation, il est important de veiller au respect du principe de l'égalité entre actionnaires en diminuant le nombre de part de chaque actionnaire proportionnellement à sa participation. Ce procédé peut obliger certains associés à acheter des rompus[104].

---

[102] Ces dispositions ne sont pas applicables aux SICAV.

[103] Ce délai est ramené à 30 jours en cas de négociation des actions par des intermédiaires en bourse des sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne.

104 Mais cette modalité entraîne une augmentation de leurs engagements qui, en principe, ne peut être décidée par l'assemblée générale extraordinaire à la majorité. La réduction du capital par diminution du nombre des actions est néanmoins admise traditionnellement lorsqu'elle est imposée par des pertes ; elle est plus discutée en dehors de cette situation. Faute d'unanimité, l'opération est pour certains auteurs, irréalisable en cas d'existence de rompus, sauf si les fondateurs de la société ont pris la précaution d'insérer dans les statuts une clause prévoyant que la réduction du capital pourra être réalisée nonobstant l'existence de rompus, chaque actionnaire devant faire son affaire personnelle toute acquisition ou cession d'actions anciennes permettant d'obtenir l'attribution d'un nombre entier d'actions nouvelles.

Scanned with CamScanner

Une partie de la doctrine considère que l'attribution d'éléments d'actif à un actionnaire déterminé contre annulation de ses actions et réduction du capital social est possible à condition qu'elle ait été décidée à l'unanimité des actionnaires.

Il y a lieu de noter, par ailleurs, que **les créanciers** dont la créance est née avant la date de la dernière annonce de la décision de réduction du capital ont, conformément aux dispositions de l'article 311 du CSC, le droit de **s'opposer** à cette réduction, dans le délai d'un mois à partir de la date de cette dernière annonce de la décision, jusqu'à ce que leurs créances non échues, au moment de la publication, soient garanties. Toutefois, et en application des dispositions de l'article 312 du CSC, les créanciers ne pourront s'opposer à la réduction du capital social dans les cas suivants :

- lorsque la réduction du capital a pour seul objectif de rétablir l'équilibre entre le capital et l'actif de la société diminué à la suite des pertes,
- lorsque la réduction du capital a pour but la constitution de la réserve légale.

Qu'elle soit motivée ou non par des pertes, la réduction de capital doit être décidée par une AGE[105] aux conditions de quorum et de majorité requises pour les modifications des statuts et doit faire l'objet d'un projet de réduction du capital, document obligatoire expressément prévu, par l'article 136 du CSC, pour les SARL. Toutefois, et malgré l'absence d'une exigence expresse d'établissement d'un projet de réduction de capital par les dirigeants sociaux des sociétés anonymes, nous estimons qu'un tel document, destiné à informer sur l'opération, devrait être établi.

L'intervention du commissaire aux comptes dans le cadre d'une opération de réduction de capital est prévue expressément par le législateur tunisien qui conditionne la validité de cette opération à la communication du rapport spécial du commissaire aux comptes[106]. L'exercice de sa mission doit avoir comme principal objectif la sauvegarde des intérêts des associés, et ce, en veillant au respect du principe de l'égalité entre eux.

La communication du rapport spécial du commissaire aux comptes doit mettre en évidence l'assurance du respect de ces règles. A ce titre, le législateur tunisien a précisé d'une manière expresse, pour les SARL, que ce rapport adressé à l'assemblée générale extraordinaire indique l'appréciation du commissaire aux comptes sur les *causes* et les *conditions* de la réduction proposée. Cette précision, certes non expressément fournie pour les sociétés anonymes, peut être exploitée par les commissaires aux comptes de telles sociétés dans le cadre de leur contrôle des réductions de capital.

Qu'en est-il du délai accordé au commissaire aux comptes pour l'exercice de sa mission ?

[105] Selon l'article 307 du CSC, la décision 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.
[106] Articles 136 et 307 du CSC.

Scanned with CamScanner

Si la difficulté ne se pose pas pour les SARL puisque le législateur tunisien a prévu que 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, elle persiste au contraire pour les sociétés anonymes à défaut d'un délai légal prévu en la circonstance. Nous estimons que le délai de trois mois est un délai raisonnable que le conseil d'administration ou le directoire doit accorder au commissaire aux comptes pour l'accomplissement de sa mission et la communication de son rapport.

Cet accomplissement de la mission nécessite la mise en œuvre de certaines diligences spécifiques. Ainsi, le commissaire aux comptes est tenu de :

- Prendre connaissance du projet de réduction de capital afin d'appréhender les motifs et les conditions de l'opération et signaler aux dirigeants toute stipulation lui paraissant irrégulière,
- Contrôler la régularité des causes (retrait d'un actionnaire, apurement des pertes, constitution de la réserve légale,…) et conditions (remboursement, remise du non versé lorsqu'il existe des actions partiellement libérées, rachat de la société de ses propres actions, imputation des pertes,…moyennant la diminution du nombre d'actions ou de leur valeur nominale,…) de la réduction de capital,
- Contrôler 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 ou les modalités d'attribution des « rompus » en cas de diminution du nombre des actions entraînant l'existence de rompus.

➢ en cas de réduction de capital par remise de tout ou partie des sommes restant à verser lorsque le capital n'est pas intégralement libéré et notamment s'il existe des actions inégalement libérées ou dans l'hypothèse où le capital social comprend des actions entièrement libérées telles que des actions d'apport et des actions de numéraire partiellement libérées (la remise du non versé consentie aux titulaires des actions de numéraire devrait dans ce cas être accompagnée d'un remboursement d'une somme égale au profit des titulaires d'actions entièrement libérées).

- S'assurer, en cas de réduction de capital par absorption des pertes antérieures, de la réalité de ces pertes. Son contrôle d'ordre comptable vient ainsi appuyer son contrôle juridique. A ce titre, il est tenu de consulter les derniers états financiers approuvés par l'assemblée générale et confronter le montant des pertes figurant au niveau de ces états avec celui proposé à l'assemblée générale extraordinaire et devant faire l'objet d'imputation sur le capital social. Le montant des pertes à imputer sur le capital ne doit pas être supérieur à celui figurant au niveau des états financiers.

Scanned with CamScanner

Le contrôle de l'opération de réduction de capital, permet d'aboutir en ultime étape de la mission du commissaire aux comptes à la formulation et la communication de son rapport spécial. Dans ce rapport, le commissaire aux comptes doit se prononcer sur la réduction de capital par la formulation de ses observations éventuelles se rapportant aux insuffisances ou irrégularités constatées lors de ses contrôles et relatives notamment aux causes et conditions de l'opération et leur incidence sur le principe d'égalité entre les associés.

Notons, enfin, qu'en application du dernier alinéa de l'article 312 du CSC « Est nulle et sans effet toute réduction du capital social décidée en violation des articles 307 à 310 du CSC ». Il en découle que la nullité frappe les décisions de réduction du capital lorsqu'elles ne sont pas décidées par l'AGE, ou lorsque la décision n'est pas précédée par un rapport du commissaire aux comptes, ou lorsque la décision ne contient pas les indications exigées par l'article 307 du CSC ou lorsque la décision n'est pas publiée conformément à l'article 309 du CSC.

Par ailleurs, l'article 313 du CSC punit d'une amende de 120 à 1.200 DT le Président directeur général, le directeur général, les membres du directoire et du conseil d'administration qui contreviennent aux dispositions des articles 307 à 310 du CSC.

La sanction de l'amende s'applique à ces personnes ainsi qu'aux **contrôleurs** qui, sciemment, présentent ou approuvent des mentions inexactes figurant dans leurs rapports.

Section 3 : La transformation de la société :

La réglementation des opérations de transformation des sociétés par le code des sociétés commerciales est venue combler le vide juridique qui existait depuis l'époque du code de commerce. Désormais la transformation des sociétés est soumise à un cadre juridique déterminé visant la sauvegarde des intérêts de la personne morale et des partenaires de la société.

En l'absence de définition de la notion de transformation par le législateur tunisien, nous estimons que cette opération peut être appréhendée en tant que modification de la forme juridique de la société tout en gardant inchangée sa personnalité morale[107].

La transformation permet ainsi à la société qui se développe de choisir une forme qui s'adapte à une gestion plus complexe et qui permet de faire plus aisément appel à de nouveaux associés. Elle peut résulter de contraintes juridiques imposées à la société.

L'importance de l'opération de transformation en tant que modification statutaire pouvant avoir des incidences considérables sur les droits des associés, a invité le législateur tunisien à faire recours au commissaire aux comptes pour le contrôle de cette opération[108].

[107] Il n'y a transformation au sens propre du terme que si la personnalité morale de la société subsiste. Sinon, il y aurait une dissolution de la société de forme ancienne suivie d'une constitution d'une société de forme nouvelle entre les mêmes associés.
[108] L'article 435 du CSC stipule qu'un rapport du commissaire aux comptes est, le cas échéant, joint au projet.

Scanned with CamScanner

Mais quelle démarche devrait suivre le commissaire aux comptes dans son appréciation de l'opération de transformation? A notre avis, et en l'absence d'indications claires au niveau du texte législatif[109]*, et afin de permettre aux associés de voter la résolution soumise à leur approbation en toute connaissance de cause, le commissaire aux comptes doit examiner le projet de transformation élaboré par les dirigeants sociaux, conformément aux dispositions de l'article 435 du CSC, qui doit exposer les causes, les objectifs et la forme de la société qui en sera issue. Le commissaire aux comptes doit à la lumière de ce projet :*

⇨ D'abord, porter son appréciation sur la régularité de l'opération de transformation. Ainsi, il doit s'assurer que :

- La transformation ne doit aboutir, conformément à l'article 433 du CSC, qu'à une société dont la forme est prévue par le code des sociétés commerciales,
- La société anonyme ne peut se transformer, conformément aux dispositions de l'article 433 du CSC, qu'en société en commandite par actions ou en SARL et qu'elle ne peut se transformer qu'après deux ans de son existence[110].
- La décision de transformation d'une société est prise, conformément aux dispositions de l'article 434 du CSC, par l'AGE des associés conformément aux conditions de quorum et de majorité régissant chaque type de société. Toutefois, la transformation d'une SARL en SNC, en SCS ou en SCA est réalisée, en application des dispositions de l'article 143 du CSC, par une décision de l'AGE prise sous peine de nullité à l'unanimité.
- La transformation d'une SARL en SA est décidée par une AGE délibérant selon les conditions de quorum et de majorité prévues pour les SARL[111] et ne peut avoir lieu qu'après présentation d'un rapport spécial sur la situation de la société élaboré par un expert comptable ou un comptable[112], et que, dans ce cas, les actifs non liquides sont évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC (relatives au commissariat aux apports)[113].

[109] En France, la décision de transformation est prise à la suite d'un rapport du commissaire aux comptes de la société attestant que le total des capitaux propres est au moins égal au capital social (Article L225-244 du code de commerce).
[110] La loi de 2005 modifiant le CSC a assoupli les conditions de transformation d'une SARL en SA en supprimant l'obligation d'approbation des résultats des 2 derniers exercices
[111] Sauf si le capital est supérieur à 100.000 DT. Dans ce cas, la décision de transformation peut être prise à la majorité des associés représentant au moins la moitié du capital social (Article 144, alinéa 2)
[112] Article 144 (nouveau) alinéa 1er du CSC. Il est étonnant que le législateur exige un tel rapport indépendamment de l'existence ou non d'un commissaire aux comptes de la SARL. Aussi, et si l'utilité d'un tel rapport est justifiée pourquoi ne l'a t il pas étendu aux sociétés anonymes qui se transforment ? ou aux SARL qui se transforment en SUARL, SCS ou SNC ?
[113] On pourrait s'interroger sur l'utilité de procéder à une évaluation des actifs non liquides dans le cadre de la transformation d'une SARL en SA (seulement) d'autant plus que la transformation entraîne la subsistance de la personne morale et n'entraîne ni un transfert de la propriété des actifs sociaux, ni un changement dans la composition du capital social.

Scanned with CamScanner

⇨ Ensuite, juger l'opération de transformation au regard du principe d'égalité entre les associés. En effet, la nouvelle forme de société dans laquelle vont se trouver les associés surtout minoritaires ne doit pas toucher leurs intérêts ni augmenter leurs engagements. Le commissaire aux comptes doit ainsi :

- Procéder à un examen détaillé des statuts de la société en sa nouvelle forme pour s'assurer que les modifications des clauses statutaires résultent seulement de la transformation de la société. Toute autre clause statutaire apportant de nouvelles obligations sans lien direct avec le cadre de la transformation doit faire l'objet d'une attention particulière,
- Procéder à une comparaison des engagements de la société entre l'ancienne forme et la nouvelle forme sociétaire. L'AGE ne peut, en effet, les augmenter sauf si elle obtient l'accord unanime de tous les associés : c'est le cas de la transformation d'une SARL en SNC, SCS ou SCA qui ne peut être réalisée que par décision de l'AGE prise sous peine de nullité à l'unanimité.

⇨ Enfin, formuler ses observations particulières sur les points qu'il juge significatifs. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'il juge que la continuité d'exploitation est menacée.

Remarque : La transformation ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes lorsque les règles applicables à la nouvelle forme sociale imposent la désignation d'un tel organe de contrôle. Ses fonctions expireront ainsi à la date initialement prévue en tenant compte de la période accomplie dans la société sous son ancienne forme. Par contre, et sauf décision contraire des associés, les fonctions du commissaire aux comptes devraient prendre fin à l'issue de la transformation de la société lorsque la désignation d'un tel organe de contrôle n'est pas requise dans la nouvelle forme de la société.

Section 4 : L'émission d'obligations convertibles en actions :

L'article 340 du CSC prévoit que ***l'AGE*** d'une ***société anonyme*** peut autoriser l'émission d'obligations convertibles en actions. Il s'agit d'obligations assorties du ***droit***, pour leurs titulaires, ***de demander***, à des époques[114] et dans des conditions fixées par le contrat d'émission de l'emprunt obligataire, la conversion de leurs obligations en actions.

Ces obligations convertibles en actions offrent l'avantage pour les obligataires de devenir des actionnaires si les affaires de la société sont florissantes. Pour la société, le procédé augmente les chances de succès de l'emprunt et réduit la charge de remboursement dans la mesure de la conversion. Cela lui permet également d'émettre un emprunt obligataire à un taux d'intérêt éventuellement inférieur au taux d'intérêt offert sur le marché obligataire au jour de l'émission pour des titres d'emprunt similaires sans option de conversion.

[114] Soit pendant plusieurs périodes d'option déterminées, soit à tout moment selon l'article 342 du CSC

Scanned with CamScanner

Ces obligations sont soumises, outre aux règles valables pour toutes les obligations prévues par les articles 327 et suivants du CSC et par le décret n°2005-3018 du 21/11/2005 (la durée minimale de remboursement est de 5 ans, le capital minimum libéré de la SA est de 1.000.000 DT, 2 années d'existence, 2 bilans ont été certifiés,...), à des dispositions spéciales prévues par les articles 340 à 345 du CSC.

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

En cas d'émission d'obligations convertibles en actions, et en application des dispositions de l'article 385 du CSC, les porteurs de certificats d'investissement ont, proportionnellement au nombre de titres qu'ils détiennent, un droit de préférence à la souscription à titre irréductible. Ils peuvent renoncer à ce droit en assemblée spéciale convoquée et réunie selon les conditions de l'AGE des actionnaires. Les obligations ne peuvent être converties qu'en certificats d'investissement. Les certificats de droit de vote créés avec les CI émis à l'occasion de la conversion sont attribués aux porteurs de CDV en proportion de leurs droits, sauf renonciation de leur part au profit de l'ensemble des porteurs ou de certains d'entre eux.

Par ailleurs, le prix d'émission des obligations convertibles en actions ne peut, conformément aux dispositions de l'article 343 du CSC, être inférieur à la valeur nominale des actions que les obligataires recevront en cas d'option pour la conversion.

L'émission d'obligations convertibles en actions a deux conséquences prévues par les dispositions de l'article 344 du CSC :

① Opérations interdites

A dater de l'autorisation de l'AGE, et jusqu'à l'expiration du ou des délais d'option pour la conversion, il est interdit :

- de procéder à une nouvelle émission d'obligations convertibles en actions,
- d'amortir le capital ou de le réduire par voie de remboursement, ou d'incorporer des réserves ou des bénéfices à son capital,
- de distribuer des réserves ou de modifier la répartition des bénéfices.

② Opérations soumises à des formalités spéciales :

Il s'agit de l'opération d'émission d'actions à souscrire contre espèces et ce avant l'ouverture du ou des délais d'option.

Dans ce cas, la société 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 et ce aux mêmes

Scanned with CamScanner

proportions ainsi qu'aux mêmes prix et conditions (sauf en ce qui concerne la jouissance). Le but de cette formalité (procéder à une augmentation complémentaire de capital) est de placer les obligataires ayant opté pour la conversion dans la même situation que s'ils avaient été actionnaires au moment où est intervenue l'opération envisagée (l'émission d'actions à souscrire contre espèces)[115].

La décision de l'assemblée générale extraordinaire autorisant l'émission d'obligations convertibles en actions doit être précédée par l'audition ***d'un rapport du conseil d'administration ou du directoire*** contenant les indications suivantes :

- Le motif de l'émission,
- Le prix d'émission,
- Les bases de la conversion proposée, c'est à dire notamment le taux de conversion qui correspond au rapport d'échange des obligations contre des actions.
- Le ou les délais de l'option ouverte aux obligataires ou l'indication que l'ouverture peut avoir lieu à tout moment.

Un contrat d'émission des obligations doit, conformément aux dispositions de l'article 342 du CSC, fixer les conditions et les bases de la conversion : délais d'option pour la conversion, modalités d'exercice du droit d'option par les porteurs des OCA (en remplissant une demande[116] et un bulletin de conversion), règlement des rompus[117],…

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***. Dans ce rapport, le commissaire aux comptes se prononce sur la régularité de l'opération et donne son ***avis*** sur ***les bases de conversions*** proposées.

Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes doit :

- Analyser le rapport du conseil d'administration ou du directoire se rapportant principalement sur le prix d'émission et les bases de conversion,
- Etudier le contrat d'émission de l'emprunt afin de relever les éventuelles discordances de ses clauses avec le rapport du conseil d'administration ou du directoire,

[115] En France, une solution alternative est prévue : il s'agit d'ajuster les bases de conversion fixées à l'origine pour tenir compte de l'incidence des émissions

[116] Auprès des Intermédiaires Agréés Administrateurs chez lesquels leurs titres sont inscrits en compte. Ces IAA se chargent de la transmission des demandes et des bulletins de conversion à l'intermédiaire agréé de la société qui peut établir un bulletin global de conversion.

[117] Lorsqu'en raison de la conversion, le nombre d'actions correspondant aux OCA à convertir ne constitue pas un nombre entier, l'obligataire ayant dans ce cas droit à une fraction formant rompu peut voir sa demande de conversion satisfaite dans la limite du nombre entier. En contrepartie, il lui sera versé, en espèces, une somme égale à la valeur de la fraction d'action formant rompu évaluée sur la base du prix de marché.

Scanned with CamScanner

- Vérifier la régularité de l'opération d'émission envisagée notamment en ce qui concerne la forme de la société, la compétence pour décider et le prix d'émission.
- Vérifier les bases de la conversion.

La réalisation de la conversion, dans le cas d'émission d'obligations qui sont, en cas d'absence de conversion, totalement amorties et remboursées in fine (en une seule fois) à l'issue de la durée de l'emprunt, l'augmentation de capital par conversion des obligations en actions est réalisée en une seule fois en fonction des demandes de conversion exprimées par les porteurs d'OCA et est libérée en totalité du fait même de la conversion. L'AGE ayant autorisée l'émission, délègue généralement tous les pouvoirs nécessaires au conseil d'administration à l'effet de recevoir les demandes de conversion des OCA, d'arrêter la liste finale de ces obligataires. le nombre des obligations converties et leurs équivalents en actions, d'établir un certificat attestant le transfert du montant final des obligations converties en actions (qui sera approuvé par le commissaire aux comptes en application des dispositions de l'article 305 du CSC) au capital, de constater la réalisation de l'augmentation de capital corrélative, de procéder aux modifications statutaires et de prendre toutes mesures et accomplir toutes formalités conséquente.

Section 5 : <u>Le fractionnement des actions en certificats d'investissements et certificats de droits de votes</u> :

Le fractionnement des actions des sociétés anonymes prévu par les dispositions de l'article des articles 375 et suivants du CSC, est l'opération qui se traduit par une scission des droits rattachés aux actions par la création de deux sortes de titres distincts: les certificats d'investissement et les certificats de droit de vote.

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 les titres représentant l'ensemble des autres droits et notamment le droit de vote. Ils 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 et auquel cas l'action est définitivement reconstituée.

La loi ne prévoit la création de certificats d'investissement et, corrélativement de certificats de droit de vote, qu'à l'occasion d'une augmentation de capital ou par fractionnement d'actions existantes. Il est de ce fait interdit de prévoir la création de tels titres lors de la constitution de la société. Toutefois, la création de ces nouveaux produits financiers constitue une alternative pour les sociétés de développer leurs fonds propres en recourant à des capitaux extérieurs sans

Scanned with CamScanner

que l'opération en question ne puisse avoir une influence sur le contrôle de la société. Les certificats d'investissements sont ainsi émis par des sociétés dominées par une majorité stable. Ils permettent d'associer des épargnants aux bénéfices et aux espoirs de plus value, sans risquer de faire perdre aux majoritaires le contrôle de leur affaire.

Les certificats d'investissement ne peuvent représenter, conformément aux dispositions de l'article 376 du CSC, 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, selon le même article 376 du CSC, dépasser 49 % du capital de la société.

① Création des certificats d'investissement (et des CDV) :

A/ Par fractionnement d'actions existantes :

L'article 377 du CSC précise qu'en cas de fractionnement d'actions existantes, l'offre de création de certificats d'investissement et de certificats de droit de vote est faite à tous les porteurs d'actions en même temps et dans une proportion égale à leur part du capital. A l'issu d'un délai fixé par l'AGE, le solde des possibilités de création de certificats non attribuées est réparti entre les porteurs d'actions qui ont demandé à bénéficier de cette répartition supplémentaire dans une proportion égale à leur part du capital et en tout état de cause dans la limite de leurs demandes. Après cette répartition, le solde éventuel est réparti par le conseil d'administration ou le directoire.

En France, le mémento des sociétés commerciales considère les dispositions nouvelles prévoyant la reconstitution immédiate et de plein droit des actions lorsqu'une même personne détient à la fois des certificats d'investissement et des certificats de droit de vote conduisent en pratique à interdire la création de certificats d'investissement par fractionnement d'actions existantes.

B/ Par voie d'augmentation du capital :

Les certificats d'investissement sont le plus souvent créés à l'occasion d'une augmentation de capital en espèces. Mais ils peuvent aussi résulter d'une augmentation de capital en nature ou d'une incorporation des réserves au capital.

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 au profit d'un ou de certains d'entre eux.

Scanned with CamScanner

② Augmentations de capital postérieures à la création des certificats d'investissement :

A/ Augmentation de capital en numéraire par émission de nouveaux titres :

L'article 384 du CSC stipule qu'en cas d'augmentation de capital en numéraire, il est émis de nouveaux certificats d'investissement et des certificats de droit de vote en nombre tel que la proportion qui existait avant l'augmentation entre actions ordinaires et certificats de droit de vote soit maintenue en considérant que celle ci sera entièrement réalisée[118].

Les propriétaires des certificats d'investissement ont proportionnellement au nombre de titres qu'ils possèdent un droit de préférence à la souscription des nouveaux certificats. (Lors d'une assemblée spéciale, convoquée et réunie selon les règles de l'AGE des actionnaires, les propriétaires des certificats d'investissement peuvent renoncer à ce droit[119].) Les certificats non souscrits sont répartis par le conseil d'administration ou le directoire. La réalisation de l'augmentation de capital s'apprécie par rapport à la fraction des actions souscrites.

Les certificats de droit de vote créés avec les nouveaux certificats d'investissement sont attribués aux porteurs d'anciens certificats de droit de vote en proportion de leurs droits, sauf renonciation de leur part au profit de l'ensemble des porteurs ou de certains d'entre eux.

B/ Augmentation de capital en numéraire par émission de nouveaux certificats d'investissement

La lecture combinée des articles 378 et 384 du CSC nous permet de conclure qu'en cas d'émission de certificats d'investissement par voie d'augmentation de capital social en numéraire, les titulaires d'actions et les titulaires des certificats d'investissement créés antérieurement bénéficient d'un droit préférentiel à la souscription des nouveaux certificats proportionnellement au nombre de titres qu'ils possèdent.

Toutefois, les actionnaires et les titulaires des certificats d'investissement existants peuvent supprimer ce droit préférentiel. Cette suppression est décidée :

- en ce qui concerne les actionnaires, selon la procédure prévue en pareil cas,
- en ce qui concerne les titulaires des certificats d'investissement existants, par une assemblée spéciale de ces titulaires convoquée et statuant dans les mêmes conditions qu'une AGE d'actionnaires.

[118] Il s'ensuit que si le nombre des actions ou des CI souscrits est inférieur à celui initialement prévu et que le conseil d'administration (ou le directoire) décide, pour autant que les conditions requises soient réunies) de limiter l'augmentation de capital au montant des souscriptions recueillies, la proportion entre les actions ordinaires et les CDV sera nécessairement modifiée après l'augmentation de capital.
[119] Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de procéder à l'émission de nouveaux CI.

Scanned with CamScanner

③ L'intervention du commissaire aux comptes :

⇨ L'opération de fractionnement des actions aboutissant **à la création** de certificats d'investissements et de certificats de droit de vote est soumise au contrôle du commissaire aux comptes qui est tenu de communiquer un rapport spécial se rapportant à la régularité de l'opération en question. 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.

Quoiqu'il en soit, le commissaire aux comptes doit procéder à un examen approfondi du rapport du conseil d'administration ou du directoire devant indiquer à l'assemblée générale extraordinaire les motifs de la création des certificats d'investissement ainsi que le nombre prévu à émettre. Le commissaire aux comptes est tenu de formuler ses observations et d'indiquer le cas échéant les irrégularités qu'il a pu déceler lors de l'accomplissement de ses contrôles.

⇨ Il est à noter qu'en cas de **suppression** du droit préférentiel de souscription des **nouveaux** certificats d'investissement émis par voie **d'augmentation de capital en numéraire,** le commissaire aux comptes établit un premier rapport spécial (au titre de la suppression du DPS) destiné à l'AGE des titulaires d'actions ordinaires et un deuxième rapport spécial destiné à l'assemblée spéciale des détenteurs des certificats d'investissement existants.

Section 6 : <u>L'achat ou la conversion des parts de fondateurs émises avant l'entrée en vigueur du CSC</u> :

L'article 314 du CSC stipule que l'émission de parts bénéficiaires ou de parts de fondateurs est interdite.

La loi n° 2009-16 du 16 mars 2009 modifiant et complétant le CSC a abrogé les alinéas 3, 4, 5, 6, 7, 8 et 9 de l'article 314 du CSC traitant de la procédure de suppression des parts de fondateurs[120] et les a remplacé par 7 autres alinéas prévoyant les nouvelles règles suivantes :

- Tout titulaire de parts bénéficiaires ou de parts de fondateurs doit, sous peine de forclusion, intenter, **dans un délai ne dépassant pas le 31 décembre 2010,** une action devant le tribunal de première instance du siège social pour demander la détermination de la valeur de ces parts,
- Le tribunal statue par jugement susceptible d'appel sur la base de l'avis de deux experts désignés à cet effet. La décision de la juridiction d'appel n'est pas susceptible de pourvoi en cassation,
- Les honoraires de l'expert sont mis à la charge de la société,

[120] Cette procédure a été prévue par la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005 qui a exigé la prise de la décision, par l'AGE, de rachat ou de conversion des parts de fondateur dans un délai ne dépassant pas le 31 décembre 2008.

Scanned with CamScanner

- Le commissaire aux comptes établit un rapport spécial dans un délai d'un mois à compter de la date de réception d'une copie du jugement,
- L'assemblée générale extraordinaire décide au vu du jugement statuant sur l'évaluation ainsi que du rapport du commissaire aux comptes **le rachat** des parts bénéficiaires ou parts de fondateurs. Elle peut également décider, dans un délai de 6 mois à compter de la date de la signification à la société du jugement, leur **conversion en actions** si les réserves disponibles sont au moins égales à la valeur des actions qui seront émises. La décision de l'assemblée générale s'impose à tous les titulaires de parts de fondateur ou parts bénéficiaires,
- Lorsque l'assemblée générale extraordinaire décide le rachat des parts, le paiement de la valeur à leur ayant droit doit s'effectuer dans un délai n'excédant pas 5 ans à compter de la date de la décision. Si elle décide leur conversion en actions, la conversion doit se réaliser immédiatement,
- Au cas où l'assemblée générale ne prend pas de décision dans le délai ci dessus indiqué, la condamnation de la société au paiement de la valeur fixée par le tribunal peut être demandée en justice.

Ainsi, et en application de ces dispositions, le commissaire aux comptes doit apprécier les conclusions des 2 experts sur la base desquelles le tribunal a statué sur la détermination de la valeur des parts de fondateurs. Il doit présenter, sur la base de cette appréciation, un rapport spécial destiné à l'AGE des actionnaires qui va décider de l'opération d'achat ou de conversion. Aucune approbation par les porteurs de parts de fondateurs n'est, en effet, nécessaire

Pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes doit accomplir les diligences suivantes :

- Après s'être fait remettre le rapport des 2 experts et le jugement statuant sur la détermination de la valeur des parts de fondateurs, recenser les éléments de calcul retenus,
- Contrôler le bien fondé et la sincérité des chiffres retenus pour la détermination du prix de rachat des parts de fondateurs,
- Analyser la méthode employée pour déterminer la parité de conversion en cas de conversion des parts de fondateurs en actions,
- Vérifier le respect des droits des actionnaires et des porteurs de parts,
- S'assurer que la conversion en actions serait réalisée moyennant l'affectation de réserves d'un montant correspondant à l'augmentation du capital.

Scanned with CamScanner

Sur la base de ses contrôles, le commissaire aux comptes doit signaler, dans son rapport spécial destiné à l'AGE appelé à décider l'opération, outre les irrégularités relevées, ses observations se rapportant au prix de rachat et aux bases de conversion en cas de conversion des parts de fondateurs en actions.

Section 7 : Autres missions spéciales :

§1- Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des sociétés mères au sein d'un groupe de sociétés :

A- Etablissement des comptes consolidés

L'article 24 de la loi n°96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises prévoit l'obligation pour les groupes de sociétés de publier des états financiers consolidés selon les conditions, les modalités et les procédures prévues par les normes comptables[121].

L'article 471 du CSC est venu confirmer cette obligation en stipulant que la société mère ayant un pouvoir de droit ou de fait sur d'autres sociétés au sens de l'article 461 du CSC doit établir, outre ses propres états financiers annuels et son propre rapport de gestion, des états financiers consolidés conformément à la législation comptable en vigueur et un rapport de gestion relatif au groupe de sociétés[122].

L'article 472 du CSC stipule que la société mère doit mettre, à son siège, à la disposition de tous les associés les états financiers consolidés ainsi que le rapport de gestion du groupe et le rapport du commissaire aux comptes de la société mère au moins un mois[123] avant la réunion de l'assemblée générale des associés.

B- Etablissement du rapport de gestion du groupe

L'article 473 du CSC stipule que le rapport de gestion du groupe doit indiquer notamment ce qui suit :

- la situation de toutes les sociétés concernées par la consolidation,
- l'évolution prévisible de la situation du groupe,
- les différentes activités en matière de recherches, de développement et d'investissement relatives au groupe de sociétés,

[121] La publication ou la présentation aux actionnaires des comptes consolidés inexacts n'est pas sanctionné sur le plan pénal à l'instar de la sanction prévue par l'article 223 pour les états financiers individuels inexacts.
[122] Le premier exercice de consolidation est celui clos au 31 décembre 2003.
[123] Selon l'article 280 du CSC, les états financiers individuels et le rapport de gestion propre de la société mère doivent être mis à la disposition des actionnaires au siège de la société 15 jours au moins avant la date prévue de la tenue de l'assemblée.

Scanned with CamScanner

- les évènements importants survenus entre la date de clôture des comptes consolidés et la date à laquelle ils sont établis,
- les modifications ayant affecté les participations dans les sociétés groupées.

L'article 470 du CSC précise que la société mère doit mentionner dans son propre rapport de gestion son appartenance à un groupe de sociétés[124].

C- Audit des comptes consolidés

L'article 471 stipule que les états financiers consolidés sont soumis à l'audit du ou des commissaires aux comptes de la société mère qui doivent être inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

Abstraction faite de la possibilité d'effectuer toutes les investigations auprès de l'ensemble des sociétés membres du groupe, qu'il juge nécessaires, 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 comptes.

Le commissaire aux comptes doit ainsi recourir à l'ISA 600 relative à l'audit des états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des composantes) – considérations particulières notamment en ce qui concerne la mise en œuvre des procédures d'audit prenant en compte les résultats significatifs de l'audit réalisé par l'autre auditeur, la coopération entre auditeurs et de conclusions relatives au rapport.

Limitant son intervention à l'audit des états financiers consolidés, le législateur ne semble pas charger le commissaire aux comptes de la société mère de la vérification de la sincérité des informations d'ordre comptable figurant dans le rapport de gestion du groupe.

D'un autre côté, Il y a lieu de noter que le commissaire aux comptes de la société mère doit signaler, dans son rapport général relatif aux comptes individuels, une irrégularité :

- si la société mère n'établit pas des états financiers consolidés,
- si la société mère n'a pas pris la forme d'une société anonyme conformément aux dispositions de l'article 462 du CSC,
- si la société mère n'a pas respecté la réglementation relative aux participations réciproques[125],
- si la société mère n'a pas respecté la réglementation relative à l'autocontrôle prévue par l'article 469 du CSC.

[124] Le même article précise que la société mère est tenue de mentionner au registre de commerce les sociétés appartenant au groupe, et toute société doit mentionner son appartenance au groupe au même registre de commerce. De même, la société holding est tenue de mentionner sa qualité au registre de commerce.
[125] Portant sur les interdictions de participations réciproques prévues par les articles 466, 467 et 468 du CSC.

Scanned with CamScanner

D- Approbation et publication des états financiers consolidés

Aucune disposition ne prévoit expressément l'obligation d'approbation des états financiers consolidés par l'assemblée générale de la société mère. Toutefois, cette approbation est implicitement prévue par la loi puisque l'article 472 du CSC stipule que la société mère doit publier ses états financiers dans un journal quotidien paraissant en langue arabe, et ce, dans le délai d'un mois *de leur approbation*.

L'article 472 du CSC stipule que la société mère doit publier ses états financiers dans un journal quotidien paraissant en langue arabe, et ce, dans le délai d'un mois de leur approbation.

E- Obligation d'information à la charge des commissaires aux comptes

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 CSC[126] 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.

Le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006 a fixé, dans son article 5, les montants visés par l'article 13 quater du CSC comme suit :

- 10.000.000 DT pour le total du bilan au titre des états financiers consolidés,
- 5.000.000 DT pour le total des engagements auprès des établissements de crédit et l'encours des émissions obligataires.

F- Le contrôle des conventions réglementées dans le cadre de groupes de sociétés

L'article 475 du CSC stipule que « lorsque deux sociétés ou plus appartenant à un groupe de sociétés ont les mêmes dirigeants, les conventions conclues entre la société mère et l'une des sociétés filiales ou entre sociétés appartenant au groupe sont soumises à des procédures spécifiques de contrôle consistant en leur approbation par l'assemblée générale des associés de chaque société concernée sur la base d'un rapport spécial établi par le commissaire aux comptes à l'effet si la société concernée est soumise à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

[126] Ajouté par l'article 7 de la LSF.

Scanned with CamScanner

Le contrôle n'est pas obligatoire si la convention porte sur une opération courante conclue à des conditions normales ».

La lecture de cet article permet de formuler les remarques suivantes :

1- L'article 475 du CSC couvre le même champ d'application de la procédure de contrôle des conventions réglementées relatives aux sociétés anonymes visé par l'article 200 du CSC. En effet :

- L'article 475 du CSC vise toutes les conventions conclues entre la société mère et l'une des filiales ou entre sociétés appartenant aux groupes lorsque celle ci ont des dirigeants en commun. L'article 200 du CSC, lui aussi, vise, outre certaines conventions conclues avec les tiers, toutes les conventions non courantes ainsi que celles conclues à des conditions anormales.
- L'article 475 du CSC considère les conventions courantes et conclues à des conditions normales comme étant des conventions libres. Les conventions libres expressément visées par l'article 200 du CSC sont également les conventions courantes réalisées dans des conditions normales.

2- L'article 475 du CSC n'exige pas la soumission des conventions réglementées dans le cadre des groupes de sociétés à l'autorisation préalable du conseil d'administration à l'instar de ce qui est requis par l'article 200 du CSC.

3- L'approbation par l'assemblée générale des actionnaires sur la base d'un rapport spécial du commissaire aux comptes, agissant en tant qu'auditeur légal des états financiers individuels[127], constitue la procédure spécifique de contrôle prévue par l'article 475 du CSC.

Toutefois, ayant le même champ d'application, les conventions prévues par l'article 475 du CSC sont nécessairement visées par l'article 200 du CSC et doivent de ce fait faire l'objet du contrôle a priori assuré par le conseil d'administration de la société anonyme conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC.

§2- *Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne*

A- 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 ou 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

[127] Le commissaire aux comptes, agissant en tant qu'auditeur des états financiers consolidés, n'émet qu'un rapport d'audit relatif à ces états financiers et n'établit pas un rapport spécial au titre des conventions réglementées.

Scanned with CamScanner

bourse des valeurs mobilières de Tunis, outre les documents exigés pour toutes les sociétés faisant appel public à l'épargne, des indicateurs[128] 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 BVMT, 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 comptes*[129] *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, 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 doit être menée conformément aux dispositions de l'ISRE 2410. Elle 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.

[128] Ces indicateurs sont déterminés, selon les secteurs, par règlement du CMF
[129] Ce commissaire aux comptes doit, conformément aux dispositions de l'article 20 de la même loi, être membre de l'OECT

Scanned with CamScanner

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.

B- L'examen du prospectus d'information dans le cadre des opérations 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.

Scanned with CamScanner

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[130].

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 modifié par les arrêtés du ministre des finances du 7 avril 2001, du 24 septembre 2005, du 12 juillet 2006, du 17 septembre 2008 et du 16 octobre 2009 est venue expliciter le schéma du prospectus[131] 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[132].

Actuellement, aucune norme internationale d'audit ne traite exclusivement du contrôle et de la vérification des prospectus d'informations. Toutefois, l'ISA 720 « Les responsabilité de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités », fait allusion à l'examen de ce type de documents. En effet, dans l'introduction de la norme, il est précisé que « Cette ISA peut aussi s'appliquer, après adaptations selon les circonstances, aux autres documents contenant des états financiers tels ceux utilisés dans les émissions dans le public de valeurs mobilières ».

Au fur et à mesure de l'évolution intervenue dans le contenu des prospectus, cette norme s'est révélée insuffisante.

[130] En vertu de l'article 6 du règlement du C.M.F. relatif à l'appel public à l'épargne « Toute société ou personne qui entend procéder à une offre publique ou à une émission d'une valeur mobilière dans le public ou à une admission d'une valeur à la cote de la bourse, est tenue au préalable d'établir un prospectus soumis au visa du C.M.F. ». D'après l'article 13 du même règlement du C.M.F, seule l'émission de titres de capital attribués à l'occasion d'une incorporation de réserves est dispensée d'un prospectus.

[131] Faisant apparaître 7 chapitres à savoir Responsables du prospectus et responsables du contrôle des comptes, Renseignements concernant l'opération, Renseignements de caractère général concernant l'émetteur et son capital, Renseignements concernant l'activité de l'émetteur, Patrimoine – Situation financière – Résultats, Organes d'administration et de direction et contrôle des comptes, Renseignements concernant l'évolution récente et les perspectives d'avenir.

[132] Le règlement du C.M.F. relatif à l'APE prévoit dans son article 22 que "...lorsque l'offre au public est faite par l'émetteur, les commissaires aux comptes de celui-ci attestent que ces données ont été vérifiées par leurs soins et doivent donner une opinion concernant l'évolution récente de la société".

Scanned with CamScanner

D'autres normes peuvent servir de référence au vérificateur d'un prospectus d'informations, telles que l'ISAE 3400 «Examen d'informations financières prévisionnelles » et l'ISRE 2410 « Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité ».

Le commissaire aux comptes, averti de l'opération en temps utile, prend connaissance de l'ensemble du prospectus en version projet dans un délai suffisant pour lui permettre de mettre en œuvre les diligences estimées nécessaires compte tenu de la nature des informations prévues dans le prospectus et des demandes de rapports formulées par l'émetteur et convenues dans une lettre de mission.

Les principales diligences[133] du commissaire aux comptes peuvent se présenter comme suit

- La vérification de la concordance des informations financières et comptables présentées dans le prospectus avec les comptes ayant fait l'objet de rapports des commissaires aux comptes[134] en vue de relever les incohérences majeures en application de l'ISA 720,
- L'appréciation de la sincérité des autres informations financières et comptables historiques extraites des comptes (avec ou sans traitement) présentés dans le prospectus en application de l'ISA 720,
- La mise en œuvre des procédures d'examen limité lorsque le prospectus comporte des états financiers intermédiaires conformément à l'ISRE 2410
- L'appréciation du caractère acceptable des hypothèses relatives aux informations prévisionnelles et/ou vérification de leur traduction chiffrée en application de l'ISAE 3400. D'ailleurs, le C.M.F exige d'une manière systématique un avis du commissaire aux comptes sur les comptes prévisionnels,
- La vérification qu'une information pertinente est donnée dans le prospectus sur les évènements significatifs connus à la date d'émission de l'avis,
- L'obtention d'une lettre d'affirmation des dirigeants rappelant les déclarations importantes qui lui ont été faites.

C- Autres obligations

① L'article 13 quater du CSC 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 (ordinaires et extraordinaires).

[133] Prévues par la norme française de la CNCC adoptée le 12 octobre 2000 relative au contrôle par les commissaires aux comptes des prospectus soumis au visa ou à l'enregistrement de la Commission des Opérations de Bourse.
[134] Le CMF exige les rapports des 3 derniers exercices.

Scanned with CamScanner

Par ailleurs, l'article 3 sexis 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 des ses titres,
- remettre en même temps au CMF une copie de chaque rapport adressé à l'assemblée générale (ordinaire et extraordinaire).

② L'article 3 nouveau de la loi 94-117 du 14 novembre 1994 susvisée stipule que les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de déposer ou d'adresser, sur supports papiers et magnétiques, **au CMF et à la BVMT**, dans un délai de 4 mois, au plus tard, de la clôture de l'exercice comptable et 15 jours, au moins, avant la tenue de l'AGO :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire,
- les documents et les rapports prévus, selon le cas, par les articles 201 ou 235 du CSC et l'article 471 du dit code135,
- les rapports du ou des commissaires aux comptes visés, selon le cas, aux articles 200, 269 et 472 du CSC. *Les dits rapports doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.*

§3- Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des OPC

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.

A- La certification de l'état trimestriel du portefeuille des SICAV

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).

[135] Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter entre autres des éléments sur le contrôle interne

Scanned with CamScanner

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 comptes[136] 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.

B- Autres obligations

① L'article 24 du code des organismes de placement collectif stipule que les statuts ou les règlements intérieurs des ***OPCVM*** peuvent prévoir la possibilité pour le conseil d'administration ou le directoire ou pour le gestionnaire de suspendre momentanément et **après avis du commissaires aux comptes** les opérations de rachat ainsi que les opérations d'émission quand des circonstances exceptionnelles l'exigent ou si l'intérêt des actionnaires ou des porteurs de parts le commande ; à charge pour ces statuts ou ces règlements intérieurs de fixer les conditions de la prise de la décision de suspension et de prévoir l'obligation d'en informer les actionnaires ou les porteurs de parts selon les modalités fixées par les statuts ou les règlements intérieurs.

② 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.

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

Scanned with CamScanner

§4- *Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers (ex établissements de crédit)*

I- Règles spécifiques de nomination et de démission des commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers

Les articles 92 à 95 (faisant partie du titre 6 intitulé « de l'audit externe des banques et des établissements financiers ») de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers (abrogeant et remplaçant la loi n°2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée et complétée par la loi n°2006-19 du 2 mai 2006) a institué certaines règles spécifiques de nomination des commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers qui peuvent être résumées comme suit :

- Les comptes annuels des banques et des établissements financiers faisant appel public à l'épargne au sens de la loi n°94-117 portant réorganisation du marché financier sont soumis à la certification par 2 commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'OECT. Les comptes annuels des établissements financiers ne faisant pas appel public à l'épargne au sens de la loi n°94-117 portant réorganisation du marché financier sont soumis à la certification d'un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'OECT[137],
- Le ou les commissaires aux comptes sont désignés pour un mandat de 3 ans renouvelable une seule fois abstraction faite de sa qualité en tant que personne physique ou morale[138],
- Il ne peut être procédé au renouvellement du mandat du commissaire aux comptes d'une banque ou d'un établissement financier suite à l'expiration des 2 mandats ci-dessus visés qu'à l'expiration d'une durée qui ne peut être inférieure à 3 ans à compter de la date de fin de ses fonctions,
- Un commissaire aux comptes ne peut pas auditer les comptes de plus que 2 banques et 2 établissement financiers abstraction faite de sa qualité en tant que personne physique ou morale,
- Les banques ou les établissements financiers doivent informer la BCT, un mois au moins avant l'approbation de l'Assemblée Générale, de l'identité du ou des commissaires aux comptes qu'ils comptent désigner, et ce, conformément aux conditions d'application édictées par la BCT à cet effet. Le silence de la BCT, après l'expiration du délai d'un mois depuis son information de l'intention de désignation, vaut acceptation. En cas de refus de la désignation envisagée, la décision de la BCT doit être motivée.

[137] On retrouve, ainsi, les dispositions du 1er tiret de l'article 13 ter du CSC
[138] Contrairement aux règles générales de rotation édictées par l'article 13 bis du CSC

Scanned with CamScanner

- Le ou les commissaires aux comptes doivent être désignés sur la base, d'abord, de la sincérité, de la réputation et de l'absence d'interdictions légales prévues par la loi n° compatibilités prévues par la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 et par le CSC, ensuite, de l'indépendance et de l'absence de conflits d'intérêts avec la banque ou l'établissement financier, et enfin, des compétences techniques et de l'expérience professionnelle.

L'article 98 (faisant partie du même titre 6) de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers stipule que tout commissaire aux comptes qui a l'intention de démissionner, de son propre gré, de ses fonctions de commissaire aux comptes d'une banque ou d'un établissement financier doit informer la BCT d'avance en présentant les motifs de cette décision. Dans cette situation ou dans le cas où le commissaire aux comptes est relevé de ses fonctions sans qu'il ne soit remplacé par la banque ou l'établissement financier dans un délai de 2 mois, la BCT peut demander au juge des référés la désignation d'un commissaire aux comptes conformément aux dispositions de l'article 261 du CSC.

II- Obligations supplémentaires mises à la charge des commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers

Outre les obligations légales mises à leur charge par le CSC ou encore par la loi n°94-117 du 14 novembre 1994, les commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers sont investis, conformément aux dispositions de l'article 96 de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers, d'une mission spéciale mettant à leurs charges 2 principales obligations envers la Banque Centrale de Tunisie.

A cet effet, les commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers sont tenus de :

- Appliquer les diligences spécifiques à l'audit des banques et des établissements financiers conformément aux conditions et méthodes fixées par la BCT et lui remettre un rapport sur le contrôle effectué par eux à ce titre un mois avant la tenue de l'Assemblée Générale des actionnaires,
- Signaler, sous forme d'un rapport rédigé à cet effet, les faits mettant en péril les intérêts de l'établissement et des déposants, tout ce qui est de nature à soumettre la banque ou l'établissement financier à un plan correctif ou de sauvetage (tel que visé par le titre 7 de la loi) et tout ce qui est de nature à conduire à la possibilité d'exprimer des réserves ou un refus de certification des comptes ou à les empêcher d'accomplir leur mission de contrôle dans des conditions normales.

Scanned with CamScanner

L'article 97 de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers stipule que la BCT peut demander au ou aux commissaires aux comptes tous les précisions et éclaircissements à propos des résultats de leurs travaux de contrôle et de leur opinion exprimée dans leur rapport. La BCT peut, également, charger le ou les commissaires aux comptes, et la dépense supportée par la banque ou l'établissement financier, d'une mission supplémentaire, une fois par an, entrant dans le cadre des missions de l'audit externe.

Pour satisfaire aux exigences des 2 obligations légales sus visées, les commissaires aux comptes sont 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 et des établissements financiers audités à maîtriser leurs risques d'engagement.

Aussi, la Banque Centrale de Tunisie a-t-elle défini, dans ses différentes circulaires et notes de référence (circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée par les circulaires B.C.T n° 99-04 du 19 mars 1999, n°2012-09 du 29 juin 2012 et n°2013-21 du 30 décembre 2013, 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 sont de nature purement prudentielle.

L'article 17 de la circulaire de la B.C.T n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée et complétée par les circulaires subséquentes stipule que chaque banque et établissement financier doit communiquer à la BCT, au plus tard un mois avant la tenue de son assemblée générale, le rapport des commissaires aux comptes. Ce rapport doit comporter expressément des conclusions sur :

① Les dispositifs du contrôle interne mis en place par la banque ou l'établissement financier (degré de fiabilité des procédures usitées et leur capacité à répondre aux objectifs généraux de contrôle interne),

② Les principes comptables appliqués aux différentes opérations et la justification des comptes,

③ Les politiques de crédit, de recouvrement des créances et de suivi des engagements (degré de fiabilité des procédures relatives aux domaines de gestion suivants : d'abord, l'approbation, la notification et l'octroi des crédits, ensuite, l'élaboration et la mise en application des programmes d'amortissement et de recouvrement des prêts échus et impayés et enfin le suivi des engagements),

④ L'évaluation des actifs figurant au bilan et en hors bilan (permettant l'identification des actifs à problème et leur classement par référence aux critères fixés par l'article 8 de la circulaire BCT n° 91-24 du 17 décembre 1991),

⑤ La comptabilisation des produits des opérations de crédit (agios réservés) et les provisions constituées pour la couverture des risques. A ce titre :

Scanned with CamScanner

- L'article 9 de la circulaire BCT n° 91-24 du 17 décembre 1991 sus dessus visée stipule que pour les actifs des classes 2, 3 et 4, tout établissement de crédit ne doit incorporer dans ses résultats que les intérêts (produits) qui, sans ses propres concours sous quelque forme que ce soit, ont été effectivement remboursés par ses débiteurs. *Tout **intérêt (ou produit)** précédemment comptabilisé mais non payé est **déduit des résultats** (non incorporation au niveau des résultats de la partie non encaissée des intérêts des actifs de la classe 2, 3 et 4),*

- L'article 10 de la même circulaire stipule que *les établissements de crédit doivent constituer **des provisions** au moins égales à 20% pour les actifs de la classe 2, 50% pour les actifs de la classe 3 et 100% pour les actifs de la classe 4.* Ces provisions doivent être affectées spécifiquement à tout actif classé égal ou supérieur à 50.000 DT. Il demeure entendu que la constitution des provisions s'opère compte tenu des garanties reçues de l'Etat, des organismes d'assurance et des établissements de crédit, des garanties sous forme de dépôts ou d'actifs financiers (susceptibles d'être liquidés sans que leur valeur soit affectée) ainsi que des hypothèques dûment enregistrées et faisant l'objet d'évaluations indépendantes et fréquentes,

- L'article 10 bis[139] de la même circulaire stipule que les établissements de crédit doivent constituer, par prélèvement sur les résultats, des provisions à caractère général dites ***« provisions collectives »*** pour couvrir les risques latents sur les engagements courants (classe 0) et les engagements nécessitant un suivi particulier (classe 1). Les établissements de crédit peuvent, pour l'évaluation du montant de ces provisions, recourir à la méthodologie référentielle édictée par la BCT à cet effet ou s'appuyer sur des modèles qui leurs sont propres et dont les fondements doivent être motivés et avoir requis l'approbation préalable de la direction générale de la supervision bancaire (de la BCT),

  L'article 3 de la circulaire BCT n°2012-02 du 11 janvier 2012 (applicable pour l'arrêté des états financiers de l'année 2011) stipule que *les commissaires aux comptes doivent donner leur opinion sur l'adéquation des provisions à caractère général dites « provisions collectives » à la nature des risques latents liés aux engagements courants et aux engagements nécessitant un suivi particulier (classe 1).* L'OECT a approuvé en février 2012 une note d'orientation sur les diligences du commissaire aux comptes en matière de l'obligation à sa charge par l'article 3 de la circulaire BCT n°2012-02 du 11 janvier 2012

[139] Ajouté par circulaire BCT n° 2012-09 du 29 juin 2012

Scanned with CamScanner

Cette note d'orientation précise que les exigences de la norme internationale de mission d'assurance ISAE 3400 relative aux « missions d'assurance autres que les missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques » s'appliquent à l'égard de cette obligation édictée par la BCT.

- L'article 10 quater[149] de la même circulaire stipule que *les établissements de crédit doivent constituer des* ***provisions additionnelles*** *sur les actifs ayant une ancienneté dans la classe 4 supérieure ou égale à 3 ans pour la couverture du risque net* (correspondant à l'engagement brut déduction faite des garanties financières et de l'Etat, des provisions constituées et des agios réservés), et ce, conformément aux quotités minimales suivantes :

Ancienne dans la classe 4	**3 à 5 ans**	**6 et 7 ans**	**8 ans et plus**
Taux de provisionnement du risque net	40%	70%	100%

Par ailleurs, les commissaires aux comptes doivent, dans le cadre de leur rapport adressé à la BCT en application des dispositions de l'article 96 de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et établissements financiers accomplir les diligences suivantes:

- Vérifier le respect par les banques et les établissements financiers des règles de concentration des crédits et de division des risques édictées par les articles 1er, 2ème et 3ème de la circulaire BCT n°91-24,
- Apprécier l'adéquation des fonds propres (nets et nets de base) des banques et des établissements financiers. En effet, ceux-ci doivent, conformément aux dispositions de l'article 4 de la circulaire BCT n°91-24, respecter en permanence *un ratio de solvabilité* qui ne peut être inférieur à 8% calculé par le rapport entre les fonds propres nets et le total actif (bilan et hors bilan) net pondéré suivant les quotités des risques prévues par l'article 6 de la même circulaire.

  Ce ratio est porté à 9% à fin 2013 et à 10% à partir de fin 2014. Les fonds propres nets de base tels que définis par l'article 5 de la même circulaire ne peuvent être inferieurs en permanence à 6% des risques encourus à fin 2013 et à 7% des risques encourus à partir de fin 2014.

Enfin, l'article 18 nouveau de la circulaire n°91-24 du 17 décembre 1991 telle que complétée et modifiée par la circulaire n°2012-09 du 29 juin 2012 et la circulaire n°2013-21 du 30 décembre 2013 stipule que les banques et les établissements financiers déclarent en annexe à leur situation comptable arrêtée à la fin de chaque trimestre, au plus tard 45 jours après cet arrêté, le montant global de leurs concours en faveur de leur clientèle ventilés par catégories d'engagement et classés conformément aux dispositions de l'article 8 de la circulaire BCT

[149] Ajouté par circulaire BCT n° 2013-21 du 30 décembre 2013.

Scanned with CamScanner

n°91-24, ainsi qu'un rapport sur le respect des dispositions des articles 1, 2, 3 et 4 (régissant la division et la couverture des risques) de cette circulaire. Avant d'être adressées à la BCT, ces déclarations doivent être approuvées par le conseil d'administration de l'établissement ***et revues par les commissaires aux comptes***.

III- Sanctions disciplinaires spécifiques pouvant être infligées aux commissaires aux comptes des banques et des établissements financiers

L'article 171 (faisant partie du même titre 9 intitulé « Des sanctions ») de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers stipule qu'une *sanction disciplinaire* peut être infligée aux banques, aux établissements financiers, à leurs dirigeants et à leurs commissaires aux comptes s'ils commettent l'une des infractions énumérées par le titre 9 sus visé, et ce, par une commission, créée à cet effet, dénommée « commission des sanctions », composée par un juge du 3ème rang (président), un juge du 2ème rang, un représentant de la BCT et un expert comptable (désigné par la commission de contrôle instituée au sein de l'OECT à condition qu'il ne soit pas le commissaire aux comptes d'une banque ou d'un établissement financier pendant la durée de son mandat à la commission) désignés par décret gouvernemental pour une durée de 3 ans renouvelable une seule fois.

L'article 175 de la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers précise que la commission des sanctions peut, sur la base d'une décision dûment motivée, décider de relever le commissaire aux comptes de ses fonctions en cours de mandat et de l'interdire d'exercer ses fonctions dans les banques et établissements financiers, d'une façon provisoire ou d'une façon permanente, si :

- Il a été désigné sur la base d'informations erronées touchant sa compétence ou sa sincérité ou son indépendance. Tel est le cas, par exemple, si la commission a relevé des situations conduisant à des conflits d'intérêts ou des interdictions prévues par la loi n°2016-48 ou par le CSC,
- Il n'a pas respecté les obligations mises à sa charge en vertu des dispositions du titre 6 de la loi n°2016-48.

La commission des sanctions informe le commissaire aux comptes et l'OECT de sa décision.

Aucune sanction ne peut être décidée par la commission sans la convocation de la personne contrevenante ou son représentant pour l'auditionner et présenter ses moyens de défense.

La commission des sanctions s'engage à examiner les dossiers des infractions au titre desquels elle est appelée à statuer en vertu d'une saisine par le gouverneur de la BCT.

Les décisions de la commission sont susceptibles d'appel devant le tribunal administratif.

Scanned with CamScanner

§5- *Les obligations mises à la charge des commissaires aux comptes des entreprises d'assurance*

A l'instar des banques et établissements financiers (ex 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 n°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 Comité Général des Assurances, 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 et des établissements financiers, sont les suivantes :

- signaler immédiatement au Comité Général des Assurances tout fait de nature à constituer un danger pour les intérêts de la compagnie ou les bénéficiaires de contrats d'assurance,
- remettre au Comité Général des Assurances, 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 des finances[141],
- adresser au Comité Général des Assurances une copie de leur rapport destiné à l'assemblée générale et aux organes de l'entreprise contrôlée.

Remarque :

A l'instar de la BCT pour les banques et les établissements financiers (voir §4-III), Le CMF, pour les OPC, et le ministre des finances sur proposition du Comité Général des Assurances, pour les compagnies d'assurance, peuvent prononcer à l'encontre de tout commissaire aux comptes respectivement d'un OPC ou d'une compagnie d'assurance 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.

[141] Circulaire du ministre des finances n°258 du 2 octobre 2010 fixant les conditions et les méthodes de rédaction du rapport des commissaires aux comptes des Compagnies d'assurance et de réassurance destiné au Comité Général des assurances (créée en 2008 et qui est l'autorité de tutelle et de contrôle du secteur des assurances).

Scanned with CamScanner

TROISIEME PARTIE :

LA RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Scanned with CamScanner

Chapitre I : La responsabilité civile du commissaire aux comptes

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

Toute ***faute*** commise par une personne est sanctionnée civilement si elle a causé un ***dommage*** en ***liaison*** directe avec elle. Ce régime de la responsabilité civile délictuelle introduit par les articles 82 et 83 du COC exige ainsi la réunion de trois conditions essentielles à savoir la faute, le dommage et le lien de causalité entre la faute et le dommage.

Il est évident que le commissaire aux comptes n'échappe pas à cette règle de droit commun chaque fois où il commet une faute. Par ailleurs, la responsabilité civile du commissaire aux comptes peut être engagée dans les conditions plus spécifiques définies à l'article 272 du CSC qui dispose que 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.

Une faute consiste soit à omettre ce qu'on était tenu de faire, soit à faire ce dont on était tenu de s'abstenir. A partir de cette précision générale établie par l'article 83 du COC, c'est au juge d'apprécier, au cas par cas, l'existence ou non d'une faute.

Exemples de fautes susceptibles d'être commises par le commissaire aux comptes :

- non accomplissement des diligences professionnelles normales,
- défaut de présentation du rapport général ou spécial,
- violation du secret professionnel,
- non information de l'assemblée générale d'une irrégularité,

Toutefois, la faute commise doit avoir des conséquences dommageables pour la société ou pour les tiers pour engager la responsabilité du commissaire aux comptes. Ainsi, l'insuffisance du rapport spécial (convention réglementée non mentionnée dans le rapport) peut ne pas être préjudiciable si la convention elle même n'est pas nuisible à la société.

Section 2 : La responsabilité civile pour faute commise par les collaborateurs du commissaire aux comptes :

La fonction de commissaire aux comptes en Tunisie étant basée sur le contrat de mandat, il ne fait pas de doute que le commissaire aux comptes puisse, en application des règles de la responsabilité contractuelle[142], ***être tenu responsable des fautes commises par ses collaborateurs.***

[142] La responsabilité civile délictuelle pour fait d'autrui est prévue par la loi pour des cas bien particuliers. Sa généralisation n'a pas été admise par la jurisprudence tunisienne.

Scanned with CamScanner

En effet, l'article 245 du COC prévoit qu'en matière de responsabilité contractuelle « le débiteur répond du fait et de la faute de son représentant et des personnes dont il se sert pour exécuter son obligation dans les mêmes conditions où il devrait répondre de sa propre faute, sauf son recours tel que de droit contre les personnes dont il doit répondre ».

Ce régime de la responsabilité contractuelle pour fait d'autrui permet ainsi de déclarer le commissaire aux comptes totalement responsable des fautes de ses collaborateurs. Il garde toutefois la possibilité de recourir contre eux pour indemnisation.

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

L'article 272 du CSC stipule expressément que les commissaires aux comptes ***ne sont pas 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.

Les commissaires aux comptes sont ainsi solidairement responsables avec les membres du conseil d'administration ou du directoire des fautes commises par ces derniers si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas mentionnés aux actionnaires. La faute du commissaire aux comptes consiste ici dans le défaut d'information et non pas dans la faute initiale commise par les dirigeants.

Remarques :

① Il y a lieu de noter que l'action en responsabilité contre le commissaire aux comptes peut être de deux formes :

- une action sociale qui consiste à réparer un préjudice à toute la société et qui est intentée par ses représentants légaux (PDG, DG, liquidateur,…),
- une action individuelle tendant à réparer un préjudice individuel à la demande de tout intéressé.

② L'action en responsabilité se prescrit par 3 ans à compter de la découverte du fait dommageable. Toutefois lorsque le fait est qualifié de crime, l'action se prescrit par 10 ans.

③ En cas de pluralité de commissaires, leur responsabilité est, en principe, individuelle. Ils peuvent, néanmoins, être tenus solidairement de réparer le préjudice qu'ils ont causé si leur faute est commune et indivisible.

Scanned with CamScanner

Chapitre II : La responsabilité pénale du commissaire aux comptes

L'article 271 du CSC déclare les commissaires aux comptes pénalement responsables en cas ***d'information mensongère*** sur la situation de la société, de ***non révélation des faits délictueux*** ou de ***violation du secret professionnel*** en disposant que « est puni d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 1.200 à 5.000 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 connaissance.

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

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut engager sa responsabilité pénale dans, au moins, 4 autres situations : l'exercice illégal de la profession, l'approbation d'indications inexactes en cas de suppression du DPS, la non notification des signes précurseurs de difficultés économiques et son implication dans des faits constitutifs de blanchiment d'argent ou le non accomplissement de son obligation de déclaration à la CTAF de toute opération suspecte ou inhabituelle susceptible d'être liée au blanchiment d'argent ou au financement du terrorisme.

Il convient alors de rechercher brièvement les éléments constitutifs des trois délits prévus par l'article 271 du CSC et de ceux des 4 autres infractions.

Section 1 : Les informations mensongères sur la situation de la société :

Il ne s'agit pas seulement des informations mensongères que le commissaire aux comptes peut donner dans ses rapports à l'assemblée générale, mais de toutes celles qu'il a pu donner ou confirmer par écrit et verbalement aux actionnaires ou à des tiers au sujet de la situation de la société.

Evidemment, ces informations doivent se rattacher à l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes. Elles peuvent résulter de son mutisme à propos des irrégularités qu'il a remarquées et qu'il s'abstient de révéler ou de mentionner dans son rapport.

En ce qui concerne l'élément moral, et puisqu'il s'agit d'une infraction intentionnelle, elle suppose la connaissance des composantes de l'élément matériel du délit et la volonté de le commettre. Le délit existe toutefois dès que l'information a été donnée ou confirmée avec connaissance indépendamment de toute autre intention, mais il ne saurait y avoir de délit si l'information a été faite sans que le commissaire aux comptes ne soit au courant qu'il s'agit d'informations mensongères.

Scanned with CamScanner

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

Sans doute, on peut soutenir qu'il s'agit là exclusivement des faits dont le commissaire aux comptes a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, c'est à dire des faits relatifs aux comptes et à la situation financière de la société.

Section 3 : La violation du secret professionnel :

Les dispositions de la loi pénale dont fait référence l'article 271 du CSC sont celles de l'article 254 du code pénal qui stipulent 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 120 DT ».

Cet article fait référence aux éléments matériel et moral suivants :

⇨ S'agissant de l'élément matériel, l'article 254 du CP évoque trois conditions indispensables pour que le délit de violation du secret professionnel soit constitué :

- il faut d'abord que la personne dont on examine la conduite soit un confident, et le commissaire aux comptes est classé parmi les confidents nécessaires,
- il faut ensuite que des secrets lui aient été confiés. En réalité, et très rapidement, les faits couverts par le secret ont été entendus très largement : il s'agit non seulement des faits qui ont été confiés au commissaire aux comptes mais aussi de ceux dont le commissaire aux comptes ***a pu avoir connaissance par l'exercice de sa mission***. Cette extension comporte néanmoins un aménagement en ce sens qu'elle ne concerne pas naturellement les faits notoirement connus par le public tels que ceux soumis à une publicité en vertu d'une disposition législative comme par exemple le capital social de la société contrôlée destiné à être publié au registre de commerce et au JORT.
- il faut enfin une divulgation de ces secrets. Cette révélation peut être écrite ou orale, partielle ou totale, et même si elle est faite à une seule personne et à titre confidentiel.

⇨ S'agissant de l'élément moral, la violation du secret professionnel nécessite un élément intentionnel pour son incrimination. Cet élément ne consiste pas dans l'intention de nuire puisqu'il n'y a pas lieu de rechercher un préjudice dans l'application de l'article 254 du CP. Le délit existe dès que la révélation a été faite avec connaissance indépendamment de toute intention de nuire. Néanmoins, il ne saurait y avoir de délit si la révélation a été faite à l'insu du commissaire aux comptes suite au vol de l'un de ses dossiers ou à sa négligence dans la conservation de ses dossiers qui ont été consultés par d'autres personnes que son client.

Scanned with CamScanner

Il y a lieu de noter que seule la personne ayant divulgué les secrets est soumise aux peines prévues par l'article 254 du CP. En effet, en Tunisie, la responsabilité pénale pour fait d'autrui n'est pas acceptée et il ne saurait y avoir de responsabilité pénale du commissaire aux comptes pour violation du secret par l'un de ses collaborateurs.

Section 4 : <u>Les autres infractions</u> :

§1- L'exercice illégal de la fonction de commissaire aux comptes

L'article 26 de la loi 88-108 du 18 août 1988 stipule que 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 tendant à créer une similitude ou confusion avec ceux ci (le port illicite du titre de commissaire aux comptes sans accomplissement d'actes professionnels est passible de la sanction) constituent un délit puni des mêmes peines prévues par l'article 159 du code pénal sans préjudice des sanctions disciplinaires. Cet article prévoit une peine d'emprisonnement de deux ans et d'amende de 240 DT.

Exerce illégalement la fonction de commissaire aux comptes celui qui sans en avoir la latitude (non inscrit sur la liste, frappé d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire, non membre de l'OECT alors que la taille de la société contrôlée exige un commissaire aux comptes membre de l'OECT,…), atteste la sincérité et la régularité des comptes des sociétés. Il en est ainsi par exemple d'un non membre de l'OECT qui exerce les fonctions de commissaire aux comptes dans une société anonyme dont les limites chiffrées dépassent les montants fixés par le décret n°2006-1546 du 6 juin 2006. Est également considéré comme exerçant illégalement la fonction de commissaire aux comptes celui, qui, suspendu ou radié du tableau de l'ordre, ne se conforme pas pendant la durée de la peine aux dispositions prévues à cet effet.

Porte abusivement le titre de commissaire aux comptes celui qui usurpe le dit titre sans être régulièrement inscrit sur la liste. Dans ce cas, l'usage unique du titre sans accomplissement d'actes professionnels est passible de la sanction.

§2- Indication inexacte en cas de suppression du DPS

L'article 313 alinéa 2 du CSC prévoit une peine d'amende de 120 à 2.200[143] dinars au PDG, au DG, aux membres du conseil d'administration, aux membres du directoire et ***aux contrôleurs*** qui sciemment présentent ou approuvent des mentions inexactes figurant dans les rapports visés par les articles 291 à 310 du CSC.

La référence aux articles 291 à 310 du CSC relatifs aux modifications du capital vise essentiellement le rapport du conseil d'administration ou du directoire à l'occasion d'une augmentation de capital avec suppression du DPS.

[143] Se référer à la version arabe de l'article

Scanned with CamScanner

Ainsi, le commissaire aux comptes qui, en connaissance de cause, approuve des indications inexactes contenues dans le rapport établi par le conseil d'administration et présenté à l'assemblée générale appelée à décider la suppression du DPS, engage sa responsabilité pénale et encourt la peine prévue par l'article 313 du CSC.

§3- La non notification des signes précurseurs de difficultés économiques :

L'article 594 du code de commerce (remplaçant l'article 55, alinéa 2 nouveau, de la loi n°95-34 du 17 avril 1995 abrogée relative au redressement des entreprises en difficultés économiques) stipule qu'est puni d'une amende de 1.000 DT à 10.000 DT, le commissaire aux comptes qui s'abstient de la notification bien qu'il ait eu connaissance des difficultés économiques rencontrées par l'entreprise.

§4- Responsabilité dans le cadre du blanchiment d'argent et financement du terrorisme :

① L'article 96 de la loi organique n°2015-26 du 7 août 2015 relative à la de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent (abrogeant la loi n°2003-75 du 10 décembre 2003 relative au soutien des efforts internationaux de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent) stipule que les peines prévues aux articles 93 (1 an à 6 ans d'emprisonnement et 5.000 DT à 50.000 DT d'amende susceptible d'être majorée à la moitié du montant de l'argent objet de blanchiment), 94 (5 à 10 ans d'emprisonnement et 10.000 DT à 100.000 DT d'amende susceptible d'être majorée au montant de l'argent objet de blanchiment) et 95 (application à l'auteur du blanchiment d'argent de la peine prévue pour l'infraction initiale si la peine d'emprisonnement prévue pour l'infraction initiale, qui était la source de l'argent objet de blanchiment, est supérieure à celle prévue, pour le blanchiment, par les articles 93 et 94) de la même loi, selon le cas, s'appliquent aux dirigeants des personnes morales et à leurs représentants, salariés, associés et **commissaires aux comptes** si leur responsabilité personnelle des faits constitutifs de blanchiment d'argent a été prouvée.

② Par ailleurs, l'article 136 de la même loi prévoit une peine d'emprisonnement d'un an à 5 ans et une amende de 5.000 DT à 50.000 DT toute personne qui s'abstient, sciemment, à accomplir son obligation de déclaration prévue à l'article 125 de la loi.

En effet, l'article 125 de la loi met à la charge des personnes visées à l'article 107 de la même loi l'obligation de faire, sans délai, à la Commission Tunisienne des Analyses Financières (CTAF), une déclaration écrite[144] sur toute transaction ou opération suspecte ou inhabituelle susceptible d'être liée directement ou indirectement au produit d'actes illicites qualifiés par la loi de délit ou crime ou au financement de personnes, organisations ou activités en rapport avec les infractions terroristes visées par la loi ainsi que sur toute tentative pour la réalisation de ces transactions et opérations.

[144] Par décision n°01-2006 du 20 avril 2006, la CTAF a fixé les modèles de la déclaration des opérations ou transactions suspectes ou inhabituelles aussi bien pour les clients PP que pour les clients PM.

Scanned with CamScanner

Les personnes visées par l'article 107 de la loi devant, dans le cadre de la répression des flux financiers irréguliers, prendre les mesures de vigilance nécessaires envers leurs clients sont :

1- Les établissements de crédit,

2- Les institutions de micro finance,

3- L'Office National de la Poste,

4- Les intermédiaires en bourse,

5- Les entreprises d'assurance et de réassurance,

6- Les professions et métiers non financiers déterminés suivants :

- les avocats, les huissiers, **les experts comptables**, les agents immobiliers, les rédacteurs d'actes à la Conservation de la Propriété Foncière et les autres professionnels habilités en vertu de leurs missions, lors de la préparation ou réalisation de transactions ou d'opérations au profit de leurs clients ayant trait à l'achat ou la vente de biens immobiliers ou de fonds de commerce, à la gestion des capitaux de leurs clients et leurs comptes, à l'organisation des apports pour la constitution de sociétés et d'autres personnes morales, à la gestion ou exploitation de ces dernières, au **contrôle desdites opérations** et à la fourniture de conseils à leur titre,
- les commerçants de bijoux, pierres précieuses et de tous autres objets précieux ainsi que les directeurs de casinos dans leurs transactions avec leurs clients portant sur une somme égale ou supérieure à un montant fixé par arrêté du ministre chargé des finances.

Remarque :

Les actions en responsabilité contre les commissaires aux comptes se prescrivent par trois années à compter de la découverte du fait qualifié de délit. Cependant, si le fait est qualifié de crime, l'action se prescrit dans le délai de 10 ans.

Scanned with CamScanner

Chapitre III : La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

L'ordre des experts comptables de Tunisie dispose de pouvoirs disciplinaires étendus fondés sur la nature de sa mission consistant à créer les conditions nécessaires à la confiance du client.

Dans l'exercice de ses pouvoirs disciplinaires, l'ordre comporte une ***chambre de discipline*** qui jouit d'une grande autonomie dans l'appréciation de la faute et dispose de pouvoirs de répression les plus étendus.

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

L'article 16 de ce décret stipule que la chambre de discipline est composée :

- d'un juge désigné par le ministre de la justice,
- de trois fonctionnaires désignés par le ministre des finances,
- de 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 sont pas admis à faire partie de la chambre de discipline.

Par ailleurs, l'article 17 du décret 89-541 précise que la chambre de discipline peut être saisie par le conseil de l'ordre agissant au non de tous, 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 : <u>L'indépendance de la responsabilité disciplinaire</u> :

Cette indépendance découle des dispositions de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 instituant l'OECT qui se borne à énoncer, à l'instar d'ailleurs de toutes les lois créant des ordres professionnels en Tunisie, que la chambre de discipline est 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[145].

[145] Article 27 de la loi 88-108 du 18 août 1988.

Scanned with CamScanner

Force est de constater que cette formulation de la faute disciplinaire est ***très large*** et qu'elle est tout à fait différente de la formulation de la faute pénale où le principe de la légalité des peines empêche toute incrimination en l'absence d'un texte précis. En matière disciplinaire, toute infraction aux lois, règlements et règles professionnelles, toute négligence grave ou tout fait contraire à la probité ou à l'honneur commis par un professionnel, même ne touchant pas à l'exercice de sa profession, peut constituer une faute disciplinaire et être sanctionnée en tant que telle sans texte précis et sans qu'il soit nécessaire qu'elle ait causé un dommage à quiconque et ce malgré l'existence d'un code des devoirs professionnels et d'un règlement intérieur de l'ordre qui spécifient, à titre indicatif, certaines fautes de l'expert comptable.

A/ Par rapport à la responsabilité pénale :

L'action disciplinaire est indépendante de l'action pénale en raison essentiellement de la différence des buts de ces deux actions : la première vise incontestablement l'honneur de la profession alors que la seconde vise l'intérêt de la société. Mais cela n'empêche pas, afin d'éviter les différences d'appréciation entre le juge pénal et le juge disciplinaire, qu'il serait préférable que le conseil de l'ordre sursoit à statuer sur l'action disciplinaire lorsqu'une action pénale est en cours. D'ailleurs, l'article 23 du décret 89-541 du 25/5/89 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.

B/ Par rapport à l'action civile :

L'action disciplinaire est indépendante de l'action civile. Ainsi, le juge disciplinaire peut estimer qu'un acte constitue une faute punissable alors même que la juridiction civile a estimé par exemple que le commissaire aux comptes, inexactement informé, n'a pas pu utilement accomplir sa mission et que l'acte en question n'ouvre droit à aucune réparation.

Section 2 : Les modalités de la répression disciplinaire :

Il est à signaler que les sanctions disciplinaires ne constituent ni une privation de liberté ni même la réparation d'un dommage. Conformément aux dispositions de l'article 27 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.

Aussi, est-il nécessaire, malgré l'appréciation très large de la faute en matière disciplinaire, que le juge disciplinaire établisse une certaine corrélation entre la faute et la sanction.

Scanned with CamScanner

La décision de la chambre de discipline doit être motivée et notifiée par lettre recommandée avec accusé de réception dans les dix jours de sa date aux parties concernées. Elle doit être communiquée dans le même délai au ministre des finances.

Les décisions de la chambre de discipline sont susceptibles de recours par voie d'appel devant la cour d'appel (et ce sans suspension de l'exécution de la décision) et devant le tribunal administratif en matière de cassation.

Scanned with CamScanner