

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2018

**CORRIGE ÉPREUVE DE COMMISSARIAT AUX  
COMPTES & DROIT DES AFFAIRES**

**CORRIGE PREMIERE PARTIE (8 points)**

1. *Indiquer toutes les conditions nécessaires pour la régularité des décisions prises par l'AGO (conditions de convocations, quorum, majorité et publication ?). (1 point)*

Selon l'article 277 du CSC, L'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou par le directoire. En cas de nécessité, elle peut être convoquée par :

1. Le ou les commissaires aux comptes.
2. Un mandataire nommé par le tribunal sur demande de tout intéressé en cas d'urgence ou à la demande d'un ou plusieurs actionnaires détenant au moins 5% du capital de la société anonyme lorsqu'elle ne fait pas appel public à l'épargne ou 3% lorsqu'elle fait appel public à l'épargne.
3. Le liquidateur.
4. Les actionnaires détenant la majorité du capital social ou des droits de vote après offre public de vente ou d'échange ou après cession d'un bloc de contrôle. (0.125pt)

**1) Conditions de convocation :**

- Le droit de convocation d'une AGO appartient au conseil d'administration. (Article 277 du CSC). Pour que la convocation émanant du conseil d'administration soit régulière, il faut que la décision ait été prise au cours d'une délibération tenue dans le respect des conditions légales et statutaires.  
Le conseil d'administration peut déléguer les pouvoirs nécessaires pour accomplir les formalités nécessaires de convocation.
- La convocation est effectuée par un avis indiquant la date et le lieu de la tenue de réunion ainsi que l'ordre du jour.
- L'avis de convocation doit être publié au JORT et dans deux quotidiens dont l'un en langue arabe, dans le délai de quinze jours au moins avant la date fixée pour la réunion. (Article 276 du CSC) . (0.125pt)

**2) Quorum pour la tenue de l'AGO :**

Les règles régissant le quorum des AGO sont prévues par l'article 278 du CSC « L'assemblée générale ordinaire ne délibère valablement sur première convocation que si les actionnaires présents ou représentés détiennent le tiers au moins des actions conférant à leur titulaire le droit de vote. A défaut de quorum, une deuxième assemblée est tenue sans qu'aucun quorum ne soit requis. Entre la première et à la deuxième convocation un délai minimum de quinze jours doit être observé.

Selon les dispositions de l'article 279 du CSC, les statuts peuvent exiger un nombre minimum d'actions, sans que celui-ci puisse être supérieur à dix (10), pour participer aux assemblées générales ordinaires.

Dans le cas de l'AGO tenue le 10 Juin 2018, même si les statuts de la société Alpha exigent un nombre minimum d'actions pour participer aux assemblées générales ordinaires, tous les actionnaires peuvent participer aux AGO puisqu'il n'y a pas un actionnaire détenant des un nombre des actions inférieur à 10.

⇒ Lors de l'AGO tenue le 10 Juin 2018, le quorum pour la tenue de l'assemblée est atteint puisque les actionnaires présents détiennent 60 % du capital. (0.125pt)

### 3) Majorité requise pour la régularité des décisions prises par l'AGO

L'assemblée générale statue à la majorité des voix des actionnaires présents ou représentés (Article 278 du CSC), c'est-à-dire 50% des voix présents ou représentés.

⇒ La décision prise lors de l'AGO tenue le 10 juin 2018 est adoptée que par l'actionnaire A qui détient 30% des droits de votes, représentant 50% des droits de vote présents ou représentés lors de l'AGO, donc la majorité des voix est requise.

Dans ce cas d'espèce, la décision est régulière dans la mesure où B ou W ne s'opposent pas, si non la situation n'est pas tranché 50% pour et 50%, à l'exception de l'approbation des conventions avec A, qui doit être exclu du quorum et du vote (intéressé par la convention). Etant l'unique actionnaire ayant voté, et vu qu'il ne peut pas voter la convention à laquelle, il est intéressé, la convention d'avance est considérée non approuvée par l'AGO à sa première convocation. IL va falloir prévoir une deuxième convocation pour son approbation. (0.5pt)

### 4) Publication

Parmi les résolutions de l'AGO, la nomination de Monsieur Ali Commissaire aux comptes pour les exercices 2018, 2019 et 2020. Une fois le PV signé par les actionnaires présents ou représentés lors de l'AGO est enregistré, la nomination du commissaire aux comptes doit faire l'objet d'une publication au JORT et dans deux journaux quotidiens dont l'un est en langue arabe, dans un délai d'un mois à compter du jour de la désignation (Article 265 du CSC). (0.125pt)

2. *Indiquer toutes les conditions nécessaires pour la régularité des décisions prises par l'AGE (conditions de convocations, quorum, majorité et publication ? (1 point)*

L'augmentation du capital social doit être décidée par l'AGE dans les conditions prévues par la loi, sauf stipulation contraire des statuts et à condition qu'il ne contredise les dispositions légales impératives (Article 293 CSC). (0.125pt)

Il en découle que cette décision doit obéir aux conditions légales de quorum et de majorité relatives aux assemblées générales extraordinaires telles que prévues par l'article 291 du CSC à moins que les statuts sauf dispositions contraires dans les statuts.

**La condition préalable s'applique à toutes les augmentations du capital.**

La condition édictée par l'article 295 du CSC s'applique à toutes les augmentations du capital qu'elles soient en numéraire, en nature, par incorporation de bénéfices, réserves ou primes ou par conversion de créances ou d'obligations. (0.125pt)

## **Les personnes habilitées à convoquer l'AGE :**

Se sont les mêmes personnes prévues par l'article 277 du CSC, en effet, l'article 277 n'a pas précisé quelle assemblée (ordinaire, extraordinaire, spéciale...), il dispose que l'assemblée générale est convoquée par le conseil d'administration ou par le directoire. En cas de nécessité, elle peut être convoquée par :

1. Le ou les commissaires aux comptes.
2. Un mandataire nommé par le tribunal sur demande de tout intéressé en cas d'urgence ou à la demande d'un ou plusieurs actionnaires détenant au moins 5% du capital de la société anonyme lorsqu'elle ne fait pas appel public à l'épargne ou 3% lorsqu'elle fait appel public à l'épargne.
3. Le liquidateur.
4. Les actionnaires détenant la majorité du capital social ou des droits de vote après offre public de vente ou d'échange ou après cession d'un bloc de contrôle.

## **Résolution du cas d'espèce :**

### **1) Conditions de convocation :**

- Le droit de convocation d'une AGE appartient au conseil d'administration. (Article 277 du CSC).

Pour que la convocation émanant du conseil d'administration soit régulière, il faut que la décision ait été prise au cours d'une délibération tenue dans le respect des conditions légales et statutaires.

Le conseil d'administration peut déléguer les pouvoirs nécessaires pour accomplir les formalités nécessaires de convocation.

- Un ou plusieurs actionnaires ne peuvent pas convoquer une AGE, mais ils peuvent déposer une demande au tribunal à condition qu'ils doivent détenir au moins 5 % du capital de la société (La société ALPHA est une société ne faisant pas appel public à l'épargne) et c'est au tribunal de désigner un mandataire pour procéder à la convocation de l'AGE.
- La loi ne réglemente que la forme de convocation des assemblées générales ordinaires via l'article 276 du CSC (Avis de convocation, son contenu et sa publication).

Les statuts doivent fixer la forme de convocation des AGE, soit en appliquant la forme prévue par l'article 276 (avis de convocation publié dans JORT et dans 2 quotidiens dont l'un est en langue arabe) et le contenu de la convocation, ou en prévoyant une autre forme (lettre recommandée avec accusé de réception..). (0.25pt)

### **1-2 Quorum pour la tenue de l'AGE :**

Les règles régissant le quorum des AGE sont prévues par l'article 291 du CSC ; En effet, les délibérations de l'AGE ne sont considérés valables que si les actionnaires présents ou les représentants au droit de vote détiennent au moins sur première convocation, la moitié du capital et sur deuxième convocation le tiers du capital. A défaut de ce dernier quorum le délai de la tenue de l'assemblée générale peut être prorogé à une date postérieure ne dépassant pas deux mois à partir de la date de la convocation.

Lors de l'AGE tenue le 10 Juin 2018, le quorum (50%) pour la tenue de l'assemblée est atteint puisque les actionnaires présents détiennent 60 % du capital :

- Actionnaire A : 30%
- Actionnaire B : 20%
- Actionnaire W : 10%.(0.25pt)

### **1-3 : Majorité requise pour la régularité des décisions prises par l'AGE**

L'AGE statue à la majorité des deux tiers des voix des actionnaires présents ou des représentants ayant droit au vote (Article 291 CSC).

⇒ Lors de l'AGE tenue le 10 Juin 2018, les résolutions ont été adoptées par les actionnaires A qui détient 30% des droits de votes et l'actionnaire B qui détient 10 % des droits de vote, représentant ensemble 40% ( $40\% = 60\% \times 2/3$ ) les deux tiers des voix présents ou représentés des droits de vote présents ou représentés lors de l'AGE, soit, donc la majorité des voix est observé lors de l'AGE. (0.125pt)

#### 1-4 : Publication

- Le dépôt au greffe du tribunal de première instance du siège social, le procès-verbal de la décision de l'assemblée ayant décidé l'augmentation du capital.
- La publicité de la décision d'augmentation du capital au JORT et dans 2 quotidiens dont l'un en langue arabe et ce dans le délai d'un mois à compter de leur inscription au RC (Article 16 du CSC). (0.125pt)

3. *Indiquer les étapes à observer pour la réalisation juridique de l'augmentation du capital ? (2 points)*

Il s'agit d'une augmentation de capital en numéraire sans suppression du DPS. La compensation est un mode de libération des souscriptions en numéraire. Lors de la tenue l'AGE et la décision d'augmenter le capital de la société Alpha. L'AGE a fixé un délai de souscription d'un mois.

Pour réaliser l'augmentation du capital, l'AGE peut déléguer au conseil d'administration les pouvoirs nécessaires à l'effet de réaliser l'augmentation du capital en une ou plusieurs fois, d'en fixer les modalités, d'en constater la réalisation et de procéder à la modification corrélative des statuts (Article 294 CSC).

Dans la mesure où l'AGE de la société Alpha a délégué au conseil d'administration les pouvoirs nécessaires pour la réalisation de l'augmentation du capital en numéraire ou en compensation de créances.

Les étapes à observer pour la réalisation juridique de l'augmentation du capital sont :

1) Puisque l'AGE a décidé que les nouvelles actions peuvent être libérées en numéraires ou par compensation, le conseil d'administration doit accomplir, avant l'ouverture du délai de souscription, les formalités de publicité prévues à l'article 163 et suivants du CSC (Article 302 CSC) :

1) le dépôt provisoire du PV de l'AGE au greffe du tribunal de première instance du siège social. (0.125pt)

2) La préparation et la publication de la notice prévue par l'article 164 du CSC en adaptant le contenu de la notice tel qu'édicte par l'article 164 du CSC (qui régit les constitutions de sociétés), à la situation d'augmentation du capital, la notice en indiquant la date d'ouverture du délai de souscription. (0.125pt)

3) L'ouverture du délai de souscription.

4) La souscription par les actionnaires qui veulent participer à l'augmentation du capital en établissant un bulletin de souscription en indiquant le nombre d'actions à souscrire à titre irréductible (en exerçant les DPS) et le nombre d'actions à souscrire à titre réductible. (0.125pt)

5) La Vérification du nombre des actions souscrites à titre irréductible et à titre réductible et la clôture de la période de souscription.

- Dans le cas d'espèce, seulement les actionnaires A, B et C (représentant ensemble 60% du capital) qui ont souscrit en exerçant leur DPS pendant la période de souscription et par conséquent ils restent des actions non souscrites à titre irréductible, ces actions devraient

être attribuées aux actionnaires qui auront souscrit un nombre d'actions supérieur à celui qu'ils pouvaient souscrire à titre préférentiel, proportionnellement à leurs parts dans le capital, et dans la limite de leurs demandes (Article 297 CSC).

Seul les actionnaires A et B ont demandé de souscrire la totalité des actions.

**Les actions disponibles sont à répartir entre les actionnaires A et B proportionnellement à la participation de chacun. (1 pt)**

- 6) La libération par les actionnaires B et C qui ont souscrit en espèces de la totalité de la prime d'émission et de la valeur nominale en espèce, dans un compte bloqué ouvert au nom de la société dans un établissement bancaire. (0.125pt)
- 7) Le versement du montant total de la valeur nominale des actions en espèce est constaté par un certificat délivré par l'établissement auprès duquel ces fonds ont été déposés conformément aux dispositions de l'Art 304 du CSC, (0.125pt)
- 8) La libération par l'actionnaire A de la totalité de la prime d'émission en espèce. (0.125pt)
- 9) La libération par l'actionnaire A de la VN des actions nouvelles par compensation de créance échue, liquide et exigible. (0.125pt)
- 10) La preuve du versement du montant des actions en compensation des créances échues sur la société est établie par un certificat délivré par le CA et approuvé par le CAC conformément aux dispositions de l'Art 305 du CSC. (0.125pt)
- 11) Dépôt au tribunal du PV de l'AGE ayant décidé l'augmentation du capital et la modification des statuts. (0.125pt)
- 12) La décision d'augmentation du capital est publiée au JORT et dans 2 quotidiens dont l'un est en langue arabe.

**4. Déterminer la nouvelle répartition du capital social de la société entre les actionnaires après son augmentation ? (2 points)**

Il s'agit d'une augmentation du capital en numéraire sans suppression du droit préférentiel de souscription.

Pour les actions disponibles, chacun des actionnaires A et B a demandé de souscrire totalement les actions non souscrites à titre irréductible. Ces actions sont à répartir proportionnellement entre les actionnaires A et B.

Les souscriptions à titre irréductible :

L'augmentation du capital est décidée par l'émission de 10 000 nouvelles actions avec un prix d'émission de 150 DT l'une. Le capital de la société Alpha est composé de 20 000 actions, donc, il faudra 2 droits de souscription pour pouvoir souscrire une nouvelle action. (0.125pt)

- L'actionnaire A a 30% (soit 6 000 actions), a exercé son DPS, Il a droit de souscrire à titre irréductible 30% de 10 000 actions soit 3 000 actions. (0.25pt)
- L'actionnaire B a 20% (soit 4 000 actions), a exercé son DPS, Il a droit de souscrire à titre irréductible 20% de 10 000 actions soit 2 000 actions. (0.25pt)
- L'actionnaire C a 10% (soit 2 000 actions), a exercé son DPS, Il a droit de souscrire à titre irréductible 10% de 10 000 actions soit 1 000 actions. (0.25pt)

⇒ Le nombre total des actions souscrites à titre irréductible s'élève à 6 000 actions. Puisque A et B qui ont demandé de les souscrire totalement, le nombre restant des actions va être distribués entre eux selon leur demande : (0.25pt)

Mr A a demandé de les souscrire totalement et de même B a demandé de les souscrire totalement : donc ces actions vont être distribués comme suit :

$$\begin{aligned} & \text{Nbre d'actions à attribuer à chaque actionnaire} \\ & = \frac{\text{Nbre d'actions demandé par A} \times \text{Nbre total des actions disponibles}}{\text{Nbre d'actions demandé par A et B}} \end{aligned}$$

Nbre d'actions à attribuer à A :

$$= \frac{4000 \times 30\%}{50\%} = 2400$$

(0.125pt)

Nbre d'actions à attribuer à B :

$$= \frac{4000 \times 20\%}{50\%} = 1600$$

(0.125pt)

**La nouvelle répartition du capital social de la société Alpha entre les actionnaires après l'augmentation :**

Actionnaire	Nbre d'actions avant l'augmentation	Nbre d'actions /augmentation	Nbre d'actions après l'augmentation	% détention dans le capital
A	6 000	3 000+2400	11 400	38%
B	4 000	2 000+1600	7 600	25.333%
C	2 000	1 000	3 000	10%
W	2 000		2 000	6.667%
Y	2 000		2 000	6.667%
Z	2 000		2 000	6.667%
U	2 000		2 000	6.667%
Total	20 000	10 000	30 000	100%

(0.125 pt) : % détention de l'actionnaire A

(0.125 pt) : % détention de l'actionnaire B

(0.125 pt) : % détention de l'actionnaire C

5. Indiquer le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2018 et les diligences correspondantes du commissaire aux comptes ? (2 points)

**5-1 Le contenu du rapport spécial du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2018 :**

Le contenu du rapport spécial du CAC peut se présenter, conformément à la note d'orientation, établie par l'OECT en mars 2010, sur les diligences du CAC en matière de rémunération des dirigeants a défini les principales diligences du CAC telles qu'elles résultent des dispositions de l'article 200 nouveau du CSC ainsi que le contenu de son rapport spécial auxquels les membres de l'OECT sont tenus de se référer, comme suit :

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

Votre conseil d'administration nous a tenus informé des conventions suivantes nouvellement conclues au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2018 :

- 1) La convention conclue entre la société et le PDG Monsieur A par laquelle, ce dernier a avancé à la société la somme de 500 000 DT à la date du 1<sup>er</sup> Mars 2018, moyennant un taux d'intérêt annuel de 10%.

Le montant de la créance a été utilisé pour la libération de la totalité des actions souscrites par Monsieur A lors de l'opération d'augmentation du capital décidée par l'AGE tenue le 10 Juin 2018.

Le solde de la créance s'élève à 18 041, 67 DT est relatif au montant des intérêts calculé à la date de la compensation, soit  $500\ 000\ \text{DT} \times 10\% \times 4,33/12$ .

Date de compensation : 10 Juillet 2018 (après la clôture de la période de souscription)

Durée de calcul des intérêts (01/03/2018 à 10/07/2018 : soit 4 mois et 10 jours).

- 2) La société Alpha a participé fin 2018 à hauteur de 99% au capital d'une nouvelle société à responsabilité limitée, le reste du capital (1%) a été souscrit par Monsieur A. Les statuts de la nouvelle société signés entre Alpha et son dirigeant Mr A, constituent une convention entre la société et l'un de ses administrateurs. (0.75 pt)

**B- Conventions autorisées antérieurement à l'exercice 2018 et continuent à produire leurs effets en 2018 (autres que les rémunérations des dirigeants) :**

Aucune

**C- Obligations et engagements de la société envers les dirigeants**

A indiquer si existent les obligations et engagements pris par la société Alpha au profit de ses dirigeants.

**5-2 Les diligences correspondantes du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2018**

Concernant la compensation de créances, le C.C :

- est tenu de prendre communication du certificat établi par le conseil d'administration 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 (à savoir l'actionnaire A). (0,125 pt) ;
- 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. (0,125 pt)
- doit vérifier certains risques particuliers de l'opération. Il doit :
  - 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 de la créance logée au compte courant,
  - Prendre en considération l'existence éventuelle d'opérations en suspens qui peuvent altérer d'une manière significative la consistance de la créance logée au compte courant,
  - Prendre en considération les 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 de la créance en cause n'est intervenue. (0,125 pt)
- a. Le contrôle des conventions règlementées. (0.125 pt)
- b. La vérification du rapport de gestion relatif au groupe de la société Alpha. (0,125 p)
- c. L'audit des états financiers consolidés puisque Alpha est devenu mère. (0.125 pt)

## CORRIGE DE LA SECONDE PARTIE (12 points)

1. Préciser des obligations d'alerte, prévues par la loi sur les procédures collectives en vigueur, ainsi que les personnes qui en ont la charge ? (1,5 points)

La demande d'admission au régime du règlement judiciaire déposée par la société étant acceptée par le tribunal qui a ordonné l'ouverture d'une période d'observation de 9 mois.

L'article 434 du Code de Commerce dispose que : « Peut bénéficier du règlement judiciaire toute entreprise qui est en état de cessation de paiement de ses dettes. »

La question qui se pose est comment la Société ENCODE en est arrivée à cette situation de cessation de paiement sans qu'aucune alerte par les parties appelées à en faire de par la loi relative aux procédures collectives.

En effet, l'article 419 du CC stipule que : « Tout dirigeant ou propriétaire d'une entreprise doit notifier à la commission de suivi des entreprises économiques les signes précurseurs des difficultés économiques de l'entreprise qui peuvent entraîner, si elles persistent, sa cessation de paiement.

La notification doit également être faite par l'associé ou les associés détenant au moins 5% du capital d'une société en difficultés économiques s'il s'agit d'une société de capitaux ou d'une société à responsabilité limitée. Dans les autres sociétés, elle doit être faite par tout associé nonobstant la part du capital social qu'il détient.

Les services de l'inspection du travail, la caisse nationale de sécurité sociale, les services de la comptabilité publique et du recouvrement, les services du contrôle fiscal, les institutions financières doivent informer la commission de suivi des entreprises économiques de tous actes constatés par eux et menaçant la continuité de l'activité de toute entreprise soumise aux dispositions du présent Livre. Les critères de la notification et les procédures y afférentes sont fixés par décret gouvernemental. »

Par ailleurs, l'article 420 du CC dispose : « Le commissaire aux comptes de l'entreprise est chargé de demander par écrit au dirigeant, des éclaircissements relatifs à tous actes ou données menaçant la continuité de l'activité de l'entreprise, relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit y répondre par écrit dans un délai de huit jours à compter de la réception de la demande du commissaire aux comptes. A défaut de réponse, ou en cas de réponse insuffisante, 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.

Si le commissaire aux comptes constate la persistance des mêmes menaces, il adresse un rapport écrit au président du tribunal, dont une copie est adressée à la commission de suivi des entreprises économiques, dans un délai d'un mois à compter de l'accomplissement des mesures mentionnées dans l'alinéa précédent. »

2. Expliquer pourquoi il a été difficile d'établir les documents devant accompagner la demande de règlement judiciaire ? (0,5 point)

Ces documents sont d'après la loi :

- les bilans et comptes annexes des trois dernières années,
- un état de l'actif et des dettes de l'entreprise,
- le rapport du commissaire aux comptes des trois dernières années,

- le compte d'exploitation prévisionnelle des trois prochaines années.

La société a eu des difficultés pour collecter et préparer les documents devant accompagner la demande car ils sont nombreux et les délais sont limités. Leur préparation nécessite, en outre, un budget conséquent et des moyens humains spécialisés, alors que la société est par définition en état de cessation de paiement.

3. *Discuter chaque situation de 1 à 6, en se prononçant sur l'existence ou non d'infractions pénales. Préciser éventuellement leurs éléments constitutifs et désigner les présumés auteurs et complices ? (7 points)*

**1-** L'expert a demandé et obtenu que la société demanderesse majeure l'avance de 1.000 dinars. Il n'a pas exécuté la décision du juge, ce qui constitue en lui même une infraction pénale.

2- L'expert judiciaire s'est fait confier une mission à l'effet de reconstituer l'origine de propriété du terrain moyennant des honoraires de 2.000 dinars. Une convention a été signée dans ce sens et un chèque de 2.000 dinars lui a été remis.

S'agissant d'un commissaire aux apports, il a ainsi reçu une rémunération pour des fonctions autres que celles de commissaire auprès de la société, ce qui constitue une incompatibilité visée par l'article 174 du CSC. Les dispositions de l'article 184 sont applicables. : Est puni d'une amende de 1.000 à 10.000 dinars quiconque a sciemment accepté ou conservé les fonctions de commissaire aux apports contrairement aux dispositions de l'article 174 ci-dessus.

3- La société lui a demandé d'attendre la fin du mois pour la remise du chèque à la banque le temps d'alimenter le compte bancaire.

La société ainsi a émis un chèque sans provisions ce qui constitue un délit pénal prévu par l'article 411 du code de commerce. En effet, la provision doit exister au moment de l'émission du chèque et non après. Pour l'expert, il a accepté en connaissance de cause un chèque sans provisions, ce qui constitue aussi un délit pénal prévu par l'article 411 du code de commerce.

4- Dans son rapport, l'expert judiciaire a surévalué le terrain, puisque des terrains limitrophes sont proposés à des prix inférieurs de 20 à 30%. La surévaluation de l'apport en nature est un délit pénal pour le commissaire aux apports. En effet, l'article 186. Du CSC punis d'une peine d'emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 1.000 à 10.000 dinars : 1)...2)...3)... ceux qui auront, à l'aide de manœuvres frauduleuses, fait attribuer à un apport en nature une évaluation supérieure à sa valeur réelle. Lorsque la société ne fait pas appel public à l'épargne, la peine encourue est limitée à l'amende.

5- Le juge a taxé les honoraires de la mission de l'expert à la somme de 1.200 dinars, alors qu'il a touché  $500+1000+2000=3500$  dinars, donc les 2300 dinars en plus ont été définitivement reçus pour des fonctions autres que celles de commissaire y compris la majoration de l'avance. Les dispositions de l'article 184 sont applicables. : Est puni d'une amende de 1.000 à 10.000 dinars quiconque a sciemment accepté ou conservé les fonctions de commissaire aux apports contrairement aux dispositions de l'article 174 ci-dessus.

**2-** La société a participé à concurrence de 92% au capital d'une nouvelle société, et a libéré effectivement 100% du capital au lieu et place de ses actionnaires.

Il s'agit de l'élément matériel du délit d'abus de biens sociaux (article 223 du CSC §3 : les membres du conseil d'administration qui, de mauvaise foi, ont fait des biens ou du crédit de la société un usage qu'ils

savaient contraire à l'intérêt de celle-ci dans un dessein personnel), puisque tous les actionnaires sont membres du conseil d'administration. Le fait d'inscrire le supplément dans le coût de la participation financière et non comme une créance sur les actionnaires constitue un élément matériel du délit.

**3-** Des espèces et des chèques reçus des clients et revenants à la société, ont été détournés par le responsable commercial et par un démarcheur payé au pourcentage, ces liquidités ont été déposées dans les comptes bancaires du responsable et du démarcheur.

- Il s'agit de l'élément matériel du délit d'abus de confiance pour le salarié (article 297 CP), et de du délit de vol pour le représentant commercial non salarié (article 258 CP).

- Les détournements remontent à plus de 3 ans et les comptes clients y afférents, demeurant anormalement débiteurs, n'ont été provisionnés que lors de l'établissement des derniers états financiers. Il pourrait s'agir de l'élément matériel du délit de présentation d'un bilan inexact lors des deux dernières années.

Pour le CC, et dans la mesure où il avait certifié ces comptes sans réserves, il a ainsi donné ou confirmé des informations mensongères si les montants sont significatifs (article 270 CSC).

**4-** La société ENCODE a présenté à la banque une situation intermédiaire consolidée, ainsi que des états financiers prévisionnels. Ces états ont été surévalués respectivement de 250.000 et 400.000 dinars, ce qui a encouragé la banque à accorder le crédit.

L'article 223 du CSC punis d'une peine d'emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus et d'une amende de deux mille à dix mille dinars ou de l'une de ces deux peines seulement : 1) ... 2) les membres du conseil d'administration qui, même en l'absence de toute distribution de dividendes, ont sciemment publié ou présenté aux actionnaires un bilan inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société.

Bien qu'il y'a établissement de bilans inexacts lors de l'arrêté aussi bien des comptes consolidés que des comptes prévisionnels, mais l'article 223 est inapplicable en l'absence de présentation aux actionnaires. Toutefois, il est possible d'attaquer ces agissements sur la base d'autres articles de droit pénal général (escroquerie, faux et usage de faux, ...).

**5-** La société a connu fin de 2017 des difficultés économiques suite à des inondations, sur l'insistance de l'un des actionnaires détenant 5% du capital, le Président Directeur Général a déposé une demande d'admission au règlement judiciaire auprès du tribunal de première instance du siège social.

- Les personnes tenues de déclencher la procédure d'alerte ne semblent pas avoir effectué les obligations à leurs charges. Cette situation risque de les exposer aux peines prévues par la loi.

- Constatant cette situation, la banque refuse désormais de débloquer le reliquat du crédit initialement accordé. Dans la mesure où la société a émis des chèques ayant compté sur un déblocage imminent, la banque risque de s'exposer aux sanctions pénales prévues par le dernier paragraphe de l'article 411 du code de commerce : Est puni d'une amende égale à quarante pour cent du montant du chèque ou du reliquat de la provision sans qu'elle puisse excéder trois mille dinars, tout établissement bancaire qui refuse le paiement d'un chèque émis par le tireur ayant compté sur : - un crédit qui lui a été ouvert par cet établissement bancaire et qui ne l'a pas révoqué d'une façon légale, - ou des facilités de caisse que cet

établissement bancaire a pris l'habitude de lui consentir pour des montants dont la moyenne est au moins égale au montant du chèque ou du reliquat de la provision, et sans qu'il ne rapporte la preuve de la notification au tireur de la révocation desdites facilités.

**6-** Durant l'accomplissement de sa mission, l'administrateur judiciaire a bénéficié de la même rémunération et des mêmes avantages que ceux accordés au président directeur général y compris l'utilisation d'une voiture, il vient de majorer ses émoluments de 6% comme tous les autres employés suite aux accords avec les syndicats.

Ces agissements constituent-elles l'élément matériel du délit d'abus des biens de la société ? Est-il possible de raisonner par analogie et d'étendre les sanctions, à l'encontre des administrateurs, de l'article 223 du CSC à l'administrateur judiciaire qui remplace les dirigeants sociaux ?

(N) En application du principe de la légalité, le raisonnement par analogie n'est pas admis (certains auteurs l'interdisent) en matière pénale, car il n'y a pas de peines sans texte antérieur. Toutefois, les abus éventuels d'un administrateur judiciaire peuvent être attaqués sur la base d'autres articles de droit pénal général (abus de confiance notamment article 297 CP).

4. *Concernant le commissaire aux apports, discuter des chances d'aboutir d'une action en justice intentée contre lui pour faux, sur la base de l'article 172 du code pénal ? (1 point)*

Bien que le commissaire aux apports désigné par le juge est assimilé à un fonctionnaire public, cette action n'a pas de chance d'aboutir du fait que le rapport de l'expert ne produit pas un effet juridique et ne lie pas les actionnaires qui peuvent fixer une valeur différente de celle attribuée par le commissaire aux apports. En effet, l'article 173 du CSC dispose que : L'assemblée générale statue sur l'évaluation des apports en nature. Elle ne peut réduire l'évaluation faite par les commissaires aux apports qu'à l'unanimité de tous les souscripteurs. L'apporteur en nature ne peut prendre part au vote relatif à l'évaluation de son apport.

7. *Concernant les états financiers intermédiaires consolidés et prévisionnels établis :*

- le conseil d'administration pourrait-il être tenu responsable s'il a présenté ces états aux actionnaires ?
- qu'en est-il de la responsabilité éventuelle du professionnel qui les a visé sans aucune réserve, traiter, selon le cas, s'il s'agit d'un commissaire aux comptes ou d'un auditeur contractuel, ? (2 points)

7-1- *Le conseil d'administration pourrait-il être tenu responsable pour publication ou présentation aux actionnaires d'un bilan consolidé inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société ? La réponse n'est pas si évidente à plus d'un titre.*

D'abord, en raison du fait que le conseil d'administration n'a pas lui-même établi les bilans de toutes les sociétés composants le groupe de société. Son intervention se limite

souvent à intégrer les états du patrimoine des diverses sociétés en utilisant la technique de la consolidation des comptes. Donc s'il y'a une inexactitude provenant d'un bilan d'une des sociétés du groupe, le responsable serait l'organe habilité, au sein de cette société (conseil d'administration ou gérant s'il s'agit de SARL).

En conséquence, et selon le principe de NON BIS IN IDEM applicable à la règle pénale, la publication et la présentation aux actionnaires d'un bilan consolidé inexact n'a pas, à notre avis, de conséquences pénales et les peines prévues à l'article 223 du CSC ne pourraient s'appliquer aux administrateurs de la société mère.

Ensuite, le texte de l'article 223 du CSC retient un élément fondamental du délit qui est le fait d'agir en vue de dissimuler la véritable situation de la société ( إخفاء الحالة الحقيقية للشركة )

Or le groupe n'est pas une société. En effet, le CSC dans le dernier paragraphe de l'article 461 considère même que le groupe n'a pas de personnalité morale donc il ne peut pas être une société.

(ولا يتمتع تجمع الشركات بالشخصية القانونية)

En conséquence, et selon les principes de l'interprétation restrictive de la règle pénale et du principe de NON BIS IN IDEM, la présentation aux actionnaires d'un bilan consolidé du groupe même *inexact* n'a pas, à notre avis, de conséquences pénales à l'égard des dispositions de l'article 223 du CSC.

7-2- Le conseil d'administration pourrait-il être responsable pour publication ou présentation aux actionnaires d'un bilan prévisionnel inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société ?

La réponse est à priori positive, mais se posera la question : comment mesurer l'inexactitude ? S'agissant d'informations financières futures basées sur des hypothèses dont la réalisation est incertaine, il est impossible de prouver l'inexactitude par des faits matériels.

Pour le professionnel qui a visé ces états inexacts sans mentionner de réserves y afférentes il faut distinguer deux cas :

- S'il s'agit d'un CC, l'article 271 du CSC puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de mille deux cents à cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire aux comptes qui aura sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société.

Les états consolidés étant relatifs au groupe qui n'est pas une société. En effet, le CSC dans le dernier paragraphe de l'article 461 considère que le groupe n'a pas de personnalité morale, donc il ne peut pas être une société. Les dispositions de l'article 271 ne peuvent s'appliquer par analogie en application du principe de la légalité.

Pour les états prévisionnels, viser les états prévisionnels ne rentre pas dans les prérogatives du CC.

- S'il s'agit d'un auditeur contractuel, il n'y a pas de texte du CSC qui le pénalise, mais il est possible d'invoquer sa responsabilité sur la base du droit pénal général (complicité de faux et d'usage de faux, complicité d'escroquerie).

## PV de correction de la deuxième partie de l'épreuve de Commissariat aux comptes et droit des affaires

Enseignante : Essid Amel (IHEC Carthage)

Numéro de la copie : .....

question	note
- Préciser des obligations d'alerte, prévues par la loi sur les procédures collectives en vigueur, ainsi que les personnes qui en ont la charge ?	/1,5 points
- Expliquer pourquoi il a été difficile d'établir les documents devant accompagner la demande de règlement judiciaire ?	/0,5 point
- Discuter chaque situation de 1 à 6, en se prononçant sur l'existence ou non d'infractions pénales. Préciser éventuellement leurs éléments constitutifs et désigner les présumés auteurs et complices ?	/7 points
- Concernant le commissaire aux apports, discuter des chances d'aboutir d'une action en justice intentée contre lui pour faux, sur la base de l'article 172 du code pénal ?	/1 points
- Concernant les états financiers intermédiaires consolidés et prévisionnels établis : - le conseil d'administration pourrait-il être tenu responsable s'il a présenté ces états aux actionnaires ? - qu'en est-il de la responsabilité éventuelle du professionnel qui les a visé sans aucune réserve, traiter, selon le cas, s'il s'agit d'un commissaire aux comptes ou d'un auditeur contractuel ?	/2 points
<b>Note Totale</b>	/12 points