

Corrigé indicatif de la première partie - Commissariat aux comptes

Question 1 : Cessation des fonctions du commissaire aux comptes de la société « ABC », Mr Zouhaier, et position du nouveau commissaire aux comptes pressenti, Mr Youssef : (2 points)

A- Cessation des fonctions du commissaire aux comptes, Mr Zouhaier

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. Dans notre cas, et malgré la transformation de la société « ABC » en SA, les fonctions de Mr Zouhaier devraient expirer à la fin de son mandat, soit lors de l'AGO appelée à statuer sur le 3^{ème} exercice de son mandat, qui est l'exercice 2018 (0,5 point)

La cessation des fonctions de Mr Zouhaier ne peut, par conséquent, être envisagée que dans le cadre d'une révocation, soit par l'AGO de la société en application des dispositions de l'article 260 du CSC, soit par le juge en application des dispositions de l'article 264 du CSC.

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. Le commissaire aux comptes commet une faute lorsqu'il n'exécute pas ou exécute mal sa mission.

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

Or, le commissaire aux comptes Mr Zouhaier n'a pas commis une faute grave en :

- Révélant au procureur de la république un fait délictueux dont il a eu connaissance au cours de l'exercice de sa mission, et ce, en application des dispositions de l'article 270 du CSC ; (0,5 point)
- Recueillant, par ordonnance du juge compétent, toutes les informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont conclu des contrats avec la société ou pour son compte à l'instar de la banque sollicitée, par Mr Zouhaier, via le juge, pour obtenir des renseignements à propos de certains mouvements bancaires en relation avec la révélation du fait délictueux, et ce en application des dispositions de l'article 266 du CSC (0,5 point)

Ces deux actions mis en œuvre par Mr Zouhaier en application de la loi ne peuvent pas, aussi, constituer un juste motif amenant le juge à relever le commissaire aux comptes de ses fonctions.

En conclusion, la cessation des fonctions du commissaire aux comptes, Mr Zouhaier, souhaitée par Mr Habib ne peut être régulière ni sur la base de la transformation, ni sur la base de la révocation.

B- Position du nouveau commissaire aux comptes pressenti, Mr Youssef

Outre les diligences prévues par les normes ISA, la norme n° 4 de l'OECD relative aux diligences du commissaire aux comptes à l'entrée en fonction prévoit des diligences du commissaire aux comptes avant l'acceptation de la mission et des diligences à la nomination (outre les diligences à l'entrée en fonction consistant dans la constitution du dossier permanent)

Les diligences avant l'acceptation de la mission consistent, entre autres, à :

- S'assurer qu'il ne tombe pas sous le coup des incompatibilités prévues par l'article 262 du CSC et des autres interdictions légales et réglementaires ;
- S'assurer, s'il est présenté à la suite de la révocation d'un autre commissaire aux comptes, que cette révocation ne peut être qualifiée d'abusive ;

- Se renseigner auprès de la société, s'il succède à un autre commissaire aux comptes membre de l'OECT, sur les motifs ayant amené le conseil d'administration à ne pas proposer le renouvellement du mandat du prédécesseur ;
- Prendre contact, après en avoir informé les dirigeants de la société à contrôler, avec son prédécesseur pour lui demander les raisons du non-renouvellement de sa mission, et s'assurer notamment que le non-renouvellement n'a pas pour but d'échapper à l'application des diligences par le prédécesseur,

Par ailleurs, l'article 18 du code des devoirs professionnels stipule que le commissaire aux comptes appelé par un client en remplacement d'un confrère ne doit accepter la mission qui lui est proposée qu'à condition de s'être assuré que la demande du client n'est pas motivée par le désir de se soustraire à une exacte application de la loi et des règlements et d'avoir informé son confrère par lettre recommandée avec accusé de réception de la sollicitation dont il est l'objet. Il doit, selon le même article, s'abstenir de toutes critiques d'ordre personnel à l'égard de son prédécesseur et avoir obtenu, avant l'entrée en fonction, la justification du paiement des honoraires dus à celui-ci.

Dans notre cas, étant pressenti pour succéder à un commissaire aux comptes, à partir de l'exercice 2018, suite à une cessation de fonctions irrégulière (basée sur une transformation ne justifiant pas la cessation ou sur une révocation qualifiée d'abusives) du commissaire aux comptes Mr Zouhaier, Mr Youssef ne doit pas accepter la mission de commissariat aux comptes de la société « ABC » pour le mandat 2018-2020. Il peut, toutefois, après avoir accompli les diligences avant l'acceptation prévues par la norme n° 4 de l'OECT et le CDP susvisés, accepter la mission pour le mandat 2019-2021. (0,5 point)

Question 2 : Diligences du commissaire aux comptes de la société « ABC » à l'occasion de sa transformation envisagée d'une SARL en une SA : (1 point)

L'opération de transformation d'une SARL en une SA doit être contrôlée par le commissaire aux comptes de la société qui doit, à ce titre :

- Examiner le projet de transformation élaboré par la gérance, 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 ; (0,25 point)
- Porter, à la lumière de ce projet, son appréciation sur la régularité de l'opération de transformation. Ainsi, il doit s'assurer notamment que la transformation de la SARL en SA est décidée par une AGE délibérant selon les conditions de quorum et de majorité prévues pour les SARL 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, et que, dans ce cas, les actifs non liquides sont évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC (relatives au commissariat aux apports). (0,5 point)
- 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 (SA) 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 ; (0,25 point)
- 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.

Question 3 : Modalités de contrôle, par le commissaire aux comptes, de l'augmentation de capital envisagée de la société « STCB » : (2 points)

L'augmentation de capital envisagée de la société « STCB » est une augmentation de capital réservée à une banque à réaliser moyennant compensation de créances sous forme de :

- Principal à échoir de l'emprunt contracté, c'est-à-dire d'une créance non échue, ce qui correspond à un apport en nature (la créance), et dans ce cas, il convient de suivre la procédure des apports en nature qui exige la désignation d'un commissaire aux apports, conformément aux dispositions des articles 306 et 173 du CSC, qui doit procéder à une évaluation dudit apport et à la présentation d'un rapport à l'AGE qui doit se libérer sur cette évaluation. Si cette approbation a eu lieu, elle déclare la réalisation de l'augmentation du capital.

Si l'AGE réduit l'évaluation de l'apport en nature, l'approbation expresse de l'apporteur est requise. A défaut, l'augmentation du capital n'est pas réalisée. Le commissaire aux comptes de la société n'est pas investi d'une mission spéciale à ce titre. Il se charge, toutefois, de contrôler l'opération dans le cadre de sa mission générale. (0,5 point)

- Impayés en principal et intérêts de l'emprunt contracté, c'est-à-dire d'une créance échue, certaine et liquide, ce qui correspond à un apport en numéraire. La compensation de créances s'analyse, dans ce cas, en un simple mode de libération qui peut être, et c'est le cas d'espèces, accompagné par une suppression du droit préférentiel de souscription au profit d'un tiers qui est la banque. Le commissaire aux comptes de la société « STCB » est investi, par conséquent, de 2 missions à savoir le contrôle de l'opération d'augmentation du capital en numéraire avec suppression du DPS en application des dispositions de l'article 300 du CSC et l'approbation du certificat du conseil d'administration attestant du versement du montant des actions en compensation de la créance certaine, liquide et exigible de la banque telle que prévue par les dispositions de l'article 305 du CSC. (0,5 point)

Le contrôle de l'augmentation du capital avec suppression du DPS : (0,5 point)

Les diligences du commissaire aux comptes au titre de cette mission se présentent comme suit :

- Procéder 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 (devant 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) ;
- Vérifier la sincérité des données puisées dans les comptes de la société et servant de base à la détermination du prix d'émission ;
- 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.

Dans son rapport spécial destiné à l'AGE, 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.

L'approbation du certificat du CA relatif à l'augmentation du capital par compensation de créances : (0,5 point)

Les diligences du commissaire aux comptes lui permettant de procéder à cette approbation, lors de la libération par compensation de la créance certaine, liquide et exigible, se présentent comme suit :

- 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 ;
- 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 ;
- Vérifier certains risques particuliers de l'opération. Le commissaire aux comptes 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 ;
 - Prendre en considération l'existence éventuelle d'opérations en suspens qui peuvent altérer d'une manière significative la consistance de la créance ;
 - Accorder davantage d'importance aux événements postérieurs à la date d'établissement du certificat par le conseil d'administration.

L'approbation de ce certificat par le commissaire aux comptes, devrait être effectuée par la communication d'un rapport spécial, non destiné à l'AGE, 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.

Question 4 : Appréciation de la démission du commissaire aux comptes de la société « STCB », Mr Samir ainsi que de la régularité de la nomination de Mr Youssef nouveau CAC et de l'acceptation, par ce dernier de la mission d'évaluation proposée en indiquant les risques encourus en cas d'acceptation des 2 missions ensemble : (2 points)

A- Démission du commissaire aux comptes de la société STCB, Mr Samir. (0,5 point)

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 :

- un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé,
- 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 porter atteinte à son indépendance ou à son objectivité du commissaire aux comptes,
- le non règlement de ses honoraires après avoir utilisé tous les moyens amiables et juridiques à sa disposition.

Le droit de démission ne doit pas, en effet, 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 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.

Dans notre cas, Mr Samir n'a pas donné sa démission d'une manière intempestive (il l'a présentée, au début du mois de septembre 2018, après l'approbation des états financiers relatifs à l'exercice 2017), mais la démission a été motivée par les difficultés financières que commencent à rencontrer la société (alors qu'une telle situation, devait l'amener à apprécier la question du déclenchement de la procédure d'alerte) et par le paiement tardif de ses honoraires (alors que même dans le cas échéant de non-paiement de ses honoraires, il devait, préalablement à la démission, utiliser tous les moyens amiables et juridiques à sa disposition)

La démission présentée, par Mr Samir, dans ces circonstances, peut par conséquent être qualifiée d'abusive (génératrice de préjudice pour la société) et risque d'engager sa responsabilité civile et même sa responsabilité pénale pour défaut d'alerte si elle s'avérait nécessaire.

B- Régularité de la nomination de Mr Youssef en qualité de commissaire aux comptes de la société « STCB » telle qu'elle a été envisagée par Mr Habib: (0,5 point)

Il y a lieu de noter, de prime à bord, que le choix de la personne de Mr Youssef en qualité de commissaire aux comptes de la société est régulier.

Mr Youssef ne tombe pas, en effet, sous le coup des incompatibilités prévues par l'article 262 du CSC et des autres interdictions légales et réglementaires affectant la régularité de sa nomination ou l'empêchant, a ce titre, d'accepter sa nomination en qualité de commissaire aux comptes de la société « STCB » en succédant, ainsi, à Mr Samir démissionnaire suite à l'approbation des comptes relatifs à l'exercice 2017 (étant précisé, de même le cumul de mandats de commissariat aux comptes chez les 2 sociétés « STCB » et « ABC » ayant un dirigeant en commun ne constitue pas un cas d'incompatibilité au sens de l'article 262 du CSC).

Toutefois, telle qu'elle a été envisagée par Mr Habib, la nomination de Mr Youssef en qualité de commissaire aux comptes de la société « STCB » n'est pas régulière pour les 2 raisons suivantes :

- La nomination envisagée serait décidée par l'AGO appelée à statuer sur les états financiers de l'exercice clos au 31/12/2018 pour le mandat 2019-2021, ce qui est de nature à empêcher le contrôle légal des comptes de l'exercice 2018 par un commissaire aux comptes. La nomination doit, en fait, être décidée par une AGO convoquée et réunie extraordinairement à partir de l'exercice 2018 ;

La nomination envisagée porterait sur un mandat entier de 3 exercices, alors qu'elle devrait être décidée pour la durée restante du mandat du prédécesseur. En effet, l'article 261 alinéa 2 du CSC stipule que 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.

Pour qu'elle soit régulière, la nomination de Mr Youssef en qualité de commissaires aux comptes de la société « STCB » doit être décidée par une AGO convoquée et réunie extraordinairement pour la période restante du mandat du prédécesseur, soit pour les exercices 2018 et 2019.

Enfin, il y a lieu de noter qu'en application des dispositions de la norme n° 4 de l'OECD relative aux diligences du commissaire aux comptes à l'entrée en fonction, le commissaire doit, parmi ses diligences à la nomination, s'assurer de la régularité de sa nomination par l'AGO (ou l'AGC) en vérifiant notamment qu'il est nommé début de mandat pour une durée de 3 ans ou pour la durée restante s'il est nommé en remplacement d'un prédécesseur.

C- Acceptation, par Mr Youssef, de la mission d'évaluation des actifs de la société dans le cadre de son introduction en bourse. (0,5 point)

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

Mr Youssef, en acceptant la mission de commissariat aux comptes de la société « STCB », ne peut pas accepter, en même temps, la mission d'évaluation des actifs de la société envisagée dans le cadre de son introduction en bourse en raison d'une incompatibilité prévue par l'article 262 du CSC sus visé (recevoir, à raison de fonctions autres que celles de commissaires, une rémunération de la société).

D- Risques encourus en cas d'acceptation des 2 missions ensemble ; (0,5 point)

En acceptant les 2 missions de commissariat aux comptes et d'évaluation des actifs ensemble, Mr Youssef s'expose

à être révoqué par le juge de référé pour motif de l'application des dispositions de l'article 260 du CSC ou par le juge des référés pour juste motif à la demande du ministère public, du conseil d'administration, d'un ou plusieurs actionnaires détenant 15% au moins du capital de la société (ou du CMF pour les sociétés faisant appel public à l'épargne non applicable pour notre cas) en application des dispositions de l'article 264 du CSC ;

L'engagement de sa responsabilité civile (en raison de la réunion des 3 conditions constitutives d'une telle responsabilité à savoir la faute en cumulant les 2 missions incompatibles, le préjudice pouvant être causé à la société et à ses actionnaires en relation avec le manque d'indépendance et la détérioration éventuelle de la qualité de l'audit et le lien de causalité entre la faute et le préjudice) et disciplinaire (pour infraction à la réglementation professionnelle). Le législateur tunisien n'a pas prévu de sanctions pénales spécifiques contre la personne qui, nonobstant la survenance d'une incompatibilité légale, conserve ses fonctions de commissaire aux comptes.

Question 5 : Position du commissaire aux comptes de la société « STCB » face aux conventions visées par les articles 200 et 202 du CSC au titre de l'exercice 2018 ; (2,5 points)

L'article 200 nouveau du CSC a visé 3 catégories de conventions à savoir les conventions réglementées (soumises à autorisation, à approbation et à audit), les conventions libres et les conventions interdites.

Les conventions libres sont les conventions courantes conclues à des conditions normales.

Les conventions réglementées sont de 2 sortes :

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 (c'est-à-dire non 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 PDG, 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,
- 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 du CSC vise, actuellement, expressément 5 types de conventions réglementées avec les tiers. Il s'agit de :

- 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 ;
- La cession de plus de 50% de la valeur comptable brute des actifs immobilisés de la société (ajoutée par la loi n°2019-47 du 29 mai 2019 relative à l'amélioration du climat de l'investissement) ;
- 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 conventions réglementées peuvent se présenter comme suit :

A- Opérations libres

Il s'agit de l'opération de facturation à la société « STCB », par la société « ABC », gérée par le PDG de la 1^{ère} société, d'une commission de 20% pour toute réservation à l'hôtel. Cette commission est identique à celle facturée aux autres clients de la société « ABC » et à ce qui se passe dans le secteur.

Pour la société « STCB » (société visée par la question), l'achat de ce service auprès de l'agence de voyages, la société « ABC » (ayant un dirigeant en commun avec elle) correspond à une opération courante (effectuée par la société d'une manière habituelle dans le cadre de son activité de gestion d'une unité hôtelière) et conclue à des conditions normales (selon le critère de similitude par rapport au secteur d'activité).

Lorsque le commissaire aux comptes de la société « STCB » constate l'existence de cette convention libre, il n'en fait pas mention dans son rapport spécial, destiné à l'AG, 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 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'avéraient pas effectivement libres. (0,5 point)

B- Conventions réglementées

B1)- Conventions réglementées, conclues en 2018 (nouvelles) non autorisées par la CA.

Il s'agit des 2 conventions suivantes non courantes conclues entre 2 sociétés ayant un dirigeant en commun, Mr Habib : (0,5 point)

- La caution solidaire et hypothécaire consentie par la société « ABC » au profit de la banque en garantie du remboursement de l'emprunt contracté par la société « STCB » ;
- La convention de rémunération de la caution solidaire et hypothécaire consentie par la société « ABC » au profit de la banque conclue entre la société « ABC » et la société « STCB » ;

En présence de conventions réglementées non autorisées par le conseil d'administration de la société, deux situations peuvent se présenter : (0,75 point)

→ 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'AG 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 destiné à cette AG 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'AG 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 destiné à cette AG 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'AG parce qu'il considère, par exemple, qu'elle a un caractère courant et normal ou que la condition non satisfaite de son autorisation n'est pas déterminante, le commissaire au compte fait état de cette convention, en tant qu'irrégularité, dans son rapport général.

B2- Conventions réglementées, ayant eu lieu au cours des exercices antérieurs et qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice 2018 (déjà autorisées par le CA) :

Il s'agit des 2 conventions suivantes : (0,5 point)

- L'emprunt important (selon les statuts) conclu par la société (étant donné qu'il s'agit d'une opération conclue avec un tiers visée par les dispositions de l'article 200 du CSC),
- La caution personnelle consentie par le PDG en garantie du remboursement de l'emprunt contracté par la société « STCB » (étant donné qu'il s'agit d'une opération non courante conclue entre la société et son PDG. Il ne s'agit pas d'une opération interdite car la caution a été consentie par le PDG au profit de la société ; elle n'a pas été consentie par la société pour garantir les engagements du PDG envers les tiers).

En présence de conventions réglementées antérieures qui continuent à produire leurs effets au cours de l'exercice (déjà autorisées par le CA), le commissaire aux comptes devrait normalement en être avisé par les dirigeants. Elles font l'objet de son rapport spécial (dans la partie B : Opérations réalisées relatives à des conventions antérieures autres que les rémunérations des dirigeants), destiné à l'AG, conformément aux dispositions de l'article 200 du CSC. Dans le cas où le commissaire aux comptes découvre de telles conventions autorisées pour lesquelles il n'a pas été avisé, il en informe le conseil de cette situation et en fait état dans son rapport spécial destiné à l'AG sur les conventions réglementées (Article 200 du CSC). (0,25 point)

Question 6 : Missions du (ou des) commissaire(s) aux comptes de la société « STBC » au titre de son introduction envisagée en bourse : (2,5 points)

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 (c'est le cas de l'admission en bourse) doit, chaque fois et au préalable, publier un prospectus destiné à l'information du public et portant notamment sur l'organisation de la société ou de l'organisme, sa situation financière et l'évolution de son activité ainsi que les caractéristiques et l'objet du titre ou du produit émis. Le même article ajoute que le prospectus est préparé selon des modèles fixés par le CMF et que le projet de prospectus d'émission est soumis pour visa au CMF.

L'annexe 1 au règlement du CMF relatif à l'appel public à l'épargne approuvé par arrêté du ministre des finances du 17 novembre 2000, tel que modifié par les arrêtés subséquents, est venue expliciter le schéma du prospectus en précisant, qu'outre l'attestation des personnes physiques assumant la responsabilité du prospectus, ce dernier doit contenir le nom, adresse et qualification des commissaires aux comptes qui ont procédé à la vérification des comptes annuels des trois derniers exercices ainsi que la signature du commissaire aux comptes ayant procédé à l'examen du prospectus précédée de la mention du type de diligences effectuées.

Cette mention, selon l'annexe suscitée, devrait être la suivante « Nous avons procédé à la vérification de 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. (0,5 point)

Actuellement, aucune norme internationale d'audit ne traite exclusivement du contrôle et de la vérification des prospectus d'informations. Toutefois, l'ISA 720 « Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités », fait allusion, dans son introduction, à l'examen de ce type de documents. 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 d'introduction en bourse 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. (0,25 point)

Les principales diligences 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 en vue de relever les incohérences majeures en application de l'ISA 720 et 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. Ces diligences débouchent sur le compte rendu du commissaire aux comptes relatif à l'examen du prospectus mentionnant le type de diligences effectuées et contenant les observations à formuler sur la sincérité et la régularité des informations financières et comptables présentées, et ce conformément à la structure type proposée par l'annexe 1 au règlement du CMF relatif à l'appel public à l'épargne ci-dessus visée, (0,5 point)
- La mise en œuvre des procédures d'examen limité lorsque le prospectus comporte des états financiers intermédiaires conformément à l'ISRE 2410. 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. Cette mission 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, le commissaire aux comptes doit présenter un rapport d'examen limité dans lequel il doit indiquer, en cas d'absence de réserves, 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 ; (0,5 point)
- L'appréciation du caractère acceptable des hypothèses relatives aux informations prévisionnelles et au vérification de leur traduction chiffrée en application de l'ISAE 3400 étant donné que le CMF exige d'une manière systématique un avis du commissaire aux comptes sur les comptes prévisionnels. Cette appréciation doit donner lieu à la présentation d'un rapport du commissaire aux comptes sur les informations financières prévisionnelles établi conformément à la même ISA 3400 ci-dessus visée ; (0,5 point)
- La vérification qu'une information pertinente est donnée dans le prospectus sur les événements 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 (0,25 point)

Corrigé indicatif de la deuxième partie - Droit des affaires

Question n° 1 (1 point)

L'initiative de la convocation de l'assemblée générale ordinaire appartient, selon les dispositions de l'article 126 alinéa 2 du code des sociétés commerciales, au gérant et, à défaut, au commissaire aux comptes. Ayant, selon les faits d'espèces, un chiffre d'affaires supérieur à 3 millions de dinars et un effectif supérieur à 40 salariés, durant les trois années écoulées, la SARL DIAPORAMA doit avoir un commissaire aux comptes membre de l'OECT, qui peut, à défaut de convocation des associés par le gérant, convoquer lui-même l'assemblée générale. (0,5 point)

Devant le refus du gérant de convoquer l'assemblée de l'année 2017 : (0,5 point)

- Un ou plusieurs associés peuvent demander au gérant, une fois par an, de convoquer l'assemblée générale s'ils détiennent, au moins, le quart du capital social (article 127 premier paragraphe nouveau, deuxième tiret du code des sociétés commerciales)
- Les associés peuvent saisir le juge des référés pour la désignation d'un mandataire de justice en vue de convoquer cette assemblée.
- L'article 127 alinéa 2 du code des sociétés commerciales permet à tout associé quel que soit le taux de sa participation au capital (même minoritaire) lorsqu'il justifie d'un motif légitime, le droit de demander au juge des référés d'ordonner au gérant ou aux commissaires aux comptes, ou un mandataire de justice, de convoquer l'assemblée générale et de fixer son ordre du jour.

Question n° 2 (1 point)

N'ayant pas convoqué l'assemblée générale, le gérant engage :

- Sa responsabilité civile. L'article 117 du code des sociétés commerciales prévoit que « le ou les gérants sont responsables individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions légales applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion ». (0,5 point)
- Sa responsabilité pénale. Il encourt, selon les dispositions de l'article 147-2 du code des sociétés commerciales une amende de cinq cent à cinq mille dinars lorsqu'il ne convoque pas l'assemblée générale au moins une fois par an. (0,5 point)

Question n° 3 (1 point)

Aux termes de l'article 140 alinéa 3, au cas où des bénéfices sont réalisés par une SARL, les dividendes seront distribués dans une proportion qui ne peut être inférieure à 30% au moins une fois tous les trois ans, et ce, après constitution des réserves légales et statutaires sauf si l'assemblée générale des associés décide le contraire à l'unanimité.

La particularité concernant l'affectation des bénéfices réside dans l'obligation pour la SARL de distribuer les dividendes, au moins à concurrence de 30% des bénéfices réalisés, une fois tous les trois ans. C'est notamment le cas de la SARL DIAPORAMA.

Question n° 4 (2 points)

Les parts sociales émises par une SARL sont cessibles. Il n'est pas dit dans les faits d'espèces que la cession a été faite à un associé de la SARL DIAPORAMA ou à un tiers. Si la cession est faite entre associés, elle est libre. En revanche, si elle est faite au profit d'un tiers, elle devient conditionnelle. Dans les deux cas, elle est une opération juridique formelle.

- Si la cession est faite à un associé, les parts sociales sont librement cessibles entre les associés à moins que les statuts de la SARL prévoient une clause limitative de cette liberté. (0,25 point)

- Si la cession est faite à un tiers, l'associé doit, selon les dispositions de l'article 109 alinéa 2 du code des sociétés commerciales, notifier son projet de cession tant à la société qu'à chacun des associés. Le gérant doit convoquer les associés à une assemblée, et la décision doit être prise dans le délai de trois mois à compter de la notification. (0,5 point)

Si la société n'a pas fait connaître sa décision dans le délai de trois mois à compter de la dernière notification prévue ci-dessus, le consentement de la société est réputé acquis. (0,25 point)

Si la société manifeste son refus d'approuver la cession, les associés sont tenus d'acquérir ou de faire acquérir les parts dans un délai de trois mois à compter de la date du refus. En cas de désaccord sur le prix de cession, sa détermination sera faite par un expert-comptable inscrit sur la liste des experts judiciaires, désigné soit d'un commun accord des parties, soit à la demande de la partie la plus diligente par ordonnance sur requête rendue par le président du tribunal compétent. (0,25 point)

La société peut également, dans le même délai et avec le consentement express du cédant, racheter les parts au prix fixé selon les modalités énoncées ci-dessus et réduire son capital du montant de la valeur nominale des parts cédées. (0,25 point)

Le président du tribunal de première instance du lieu du siège social peut, sur ordonnance sur requête, accorder à la société un délai de paiement qui ne peut excéder un an. Dans ce cas les sommes dues par la société au cédant seront majorées des intérêts légaux en matière commerciale.

Si, à l'expiration du délai imparti, aucune des solutions prévues au présent article n'est intervenue, l'associé pourra réaliser la cession initialement prévue. (0,25 point)

Les parts sociales ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la SARL qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social (article 109 alinéa 1^{er} du code des sociétés commerciales). Les statuts peuvent prévoir une abréviation des délais et une réduction de la majorité requise. (0,25 point)

Question n° 5 (1 point)

Étant un mandataire des actionnaires, l'administrateur est révocable à tout moment par l'assemblée générale ordinaire.

- Sa révocation peut dès lors intervenir comme un incident de séance même si elle n'est pas inscrite à l'ordre du jour. L'article 233 alinéa 4 du code des sociétés commerciales prévoit que « L'assemblée générale peut, en toutes circonstances, révoquer un ou plusieurs membres du conseil d'administration, du directoire, ou du conseil de surveillance et procéder à leur remplacement ». (0,75 point)

Le code des sociétés commerciales ne se prononce pas sur les conséquences d'une révocation abusive. Il n'exige pas non plus que la révocation soit motivée. La solution favorable à l'administrateur est dans l'article 1171 du code des obligations et des contrats selon lequel la révocation abusive d'un mandataire engage la responsabilité du mandant. (0,25 point)

Question n° 6 (1 point)

Aucune disposition légale n'est prévue pour permettre au commissaire aux comptes d'intenter une action en justice contre le conseil d'administration qui lui a caché une information quelconque et qui peut être, par exemple, une convention réglementée, comme c'est le cas de la caution octroyée par la société « PROMED » au profit d'une banque de la place pour garantir un crédit accordé à une personne morale (une SARL dont la majorité du capital est détenue par l'un des actionnaires de la société « PROMED »). Lorsque le commissaire aux comptes détecte une telle opération réglementée, autorisée par le conseil d'administration, au travers de ses travaux d'audit, il doit la mentionner dans son rapport spécial. (0,5 point)

L'octroi de cette caution peut constituer le délit d'abus de biens sociaux prévu et sanctionné par les dispositions de l'article 223 alinéa 3 du code des sociétés commerciales, étant donné que la caution a été accordée au profit d'une banque de la place pour couvrir le risque de crédit élevé d'une SARL dont la majorité du capital est détenue par l'un des actionnaires de la société « PROMED ». Le commissaire aux comptes de la société « PROMED » doit révéler ce fait délictueux au procureur de la République selon les dispositions de l'article 271 du code des sociétés commerciales. (0,5 point)

Question n° 7 (1 point)

L'article 200 II-4 du code des sociétés commerciales prévoit que les conventions désapprouvées par l'assemblée générale produisent leurs effets à l'égard des tiers sauf lorsqu'elles sont annulées pour dol. (0,5 point)

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. (0,5 point)