

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

SESSION DE MARS 2016

CORRIGE INDICATIF (*)

**ÉPREUVE DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
ET DROIT DES AFFAIRES**

(*) : Ce corrigé est exclusivement destiné au corps enseignant

Durée : 3 heures - Coefficient : 1

Première Partie: (12 points)

En tant que collaborateur de Mr Atef, il vous est demandé de:

1. Analyser les situations et faits ci-dessus décrits, en relevant les anomalies conformément à la réglementation en vigueur. (4 points)
0,25 pt / anomalie* 16 anomalies = 4 points. Si 12 anomalies, la note de 4 est attribuée.

1/ Incompatibilité de la mission de conseil confiée au commissaire aux comptes Mr Atef:

La mission de conseil qui lui est confiée par le PDG de COMEX est incompatible avec sa fonction de commissaire aux comptes. (Article 265 alinéa 1 du CSC). En outre, le commissaire aux comptes risque de s'immiscer dans la gestion de la société COMEX, ce qui est interdit par l'alinéa 3 de l'article 266 du CSC.

2/ Entreprise en difficulté: Réaction tardive des dirigeants et absence d'accomplissement de l'obligation de notification des signes précurseurs des difficultés économiques par le commissaire aux comptes :

Les pertes cumulées au 31 décembre 2015 ont atteint 2.500.000 DT, alors que le capital social est de 2.000.000 DT. L'entreprise est en difficulté : Selon l'article 3 nouveau de la loi 95-34 du 17 avril 1995, l'entreprise peut bénéficier du régime de redressement des entreprises en difficultés économiques (pertes ayant atteint la totalité des fonds propres ou des pertes ayant atteint les $\frac{3}{4}$ de ses fonds propres sur 3 exercices). Malgré cette situation, il y a une réaction tardive des dirigeants et absence d'accomplissement de l'obligation de notification des signes précurseurs des difficultés économiques de la société COMEX par

le commissaire aux comptes auprès de ses dirigeants en cas de constatation des signes précurseurs (art 6 de la loi 95-34) et en cas de persistance éventuelle des mêmes menaces (art 7 de la loi 95-34).

3/ Irrégularité de non application des dispositions de l'article 388 du CSC si la situation de pertes dépassant la moitié du capital date de(s) exercice(s) précédent(s) :

Les déficits cumulés dépassent la moitié du capital au 31 décembre 2015. En outre, la société accuse un endettement important ayant atteint 27.000.000 DT. Ainsi, la continuité d'exploitation s'avère sérieusement menacée. Si la situation de pertes est constatée depuis l'exercice 2014, il y a irrégularité de non application des dispositions de l'article 388 du CSC. En effet, dans ce cas, le conseil d'administration aurait dû provoquer une assemblée extraordinaire en vue de statuer sur la question de savoir s'il y a lieu de prononcer la dissolution de la société, et ce dans un délai de 4 mois de l'approbation des comptes de l'exercice 2014. En outre, le commissaire aux comptes n'a pas convoqué l'assemblée générale extraordinaire malgré l'existence et la persistance de ces menaces.

4/ Incompatibilité de la mission supplémentaire de contrôle approfondi des causes du déficit de bons de valeur manquants en fin d'exercice 2015 sauf en cas de réalisation par le commissaire aux comptes de travaux de contrôles supplémentaires vérifiant les conditions de diligences spécifiques.

Ces travaux constitueraient un volume d'intervention supplémentaire nécessité par des éléments survenant ou découverts par l'auditeur après son entrée en fonction, dans le cadre de la mission d'audit principale. Ils seraient considérés comme des diligences spécifiques qui feront l'objet de rémunérations supplémentaires, conformément aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté conjoint des Ministres des Finances et du Tourisme, du Commerce et de l'Artisanat portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises en Tunisie et de la norme de l'Ordre portant sur les diligences spécifiques.

5/ Caution du PDG, convention réglementée non autorisée par le Conseil d'administration :

La caution obtenue du PDG constitue, au sens de l'article 200 du CSC, une convention réglementée. Cette convention n'a pas été autorisée par le conseil d'administration. Elle devrait être approuvée par l'assemblée générale ordinaire sur la base du rapport du conseil d'administration et du rapport spécial du commissaire aux comptes.

6/ Caution obtenue de PubCom, Convention réglementée (convention entre des sociétés ayant des dirigeants communs) non autorisée :

La caution obtenue par la société mère COMEX auprès de PubCom est une opération financière entre les sociétés du groupe au sens de l'article 474 du CSC puisque COMEX a un pouvoir de contrôle de la société PubCom en raison de sa participation dans le capital de cette dernière à hauteur de 60%. Selon cet article, il est permis d'effectuer des opérations financières entre les sociétés du groupe ayant des liens directs ou indirects de capital, dont l'une dispose d'un pouvoir sur les autres, dû à la détention de plus de la moitié du capital social. En outre, ces opérations peuvent être effectuées puisqu'elles vérifient les conditions suivantes :

- 1/ que l'opération financière soit normale et n'engendre pas de difficultés financières ;

- 2/ que l'opération soit justifiée par un besoin effectif pour la société concernée et qu'elle ne résulte pas de considérations fiscales ;
- 3/ que l'opération comporte une contrepartie effective ou prévisible pour la société qui l'a effectuée ;
- 4/ que l'opération ne vise pas la réalisation d'objectifs personnels pour les dirigeants de droit ou de fait des sociétés concernées. »

Toutefois, vu que ces deux sociétés ont les mêmes dirigeants, cette convention aurait dû être soumise à des procédures spécifiques de contrôle consistant en leur approbation par l'assemblée générale des associés de chaque société (COMEX et PubCom) sur la base d'un rapport spécial établi par le commissaire aux comptes à l'effet, et ce conformément à l'article 475 du CSC. Elle est donc une convention réglementée non autorisée.

7/ Caution obtenue de Mr Salah, convention réglementée non autorisée (avec un actionnaire détenant plus de 10% du capital):

La caution obtenue par la société COMEX auprès de Monsieur Salah, actionnaire détenant plus de 10% du capital (28.000 actions / 200.000 actions) est une convention réglementée qui n'a pas été autorisée, par le conseil d'administration, préalablement à sa réalisation, et ce contrairement au §II.1 de l'article 200 du CSC ;

8/ Le nantissement du fonds de commerce, convention réglementée non autorisée (garantie de dette d'autrui et convention avec un actionnaire détenant plus de 10% du capital) :

C'est une garantie de dettes d'autrui visée par le §2 II de l'article 200 du CSC et donc nécessitant l'autorisation préalable du conseil d'administration et l'approbation de l'assemblée sur la base du rapport spécial du commissaire aux comptes, sauf dispositions contraires des statuts. De plus, ce nantissement (garantie donnée à Mr Salah et la société dans le cadre de la participation conjointe à un marché) profite à un actionnaire détenant plus de 10% du capital (28.000 actions / 200.000 actions), est une convention réglementée qui aurait dû être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration et l'approbation de l'assemblée sur la base du rapport spécial du commissaire aux comptes, en application du §1 II de l'article 200 du CSC.

9/ Absence de désignation de co-commissaire aux comptes :

Malgré que le niveau d'endettement est supérieur à 25.000.000 Dinars (article 13 ter du CSC), la société COMEX n'a pas désigné un co-commissaire aux comptes.

NB: Bien que les dettes dépassent le seuil de 25.000.000 DT, les engagements auprès des établissements financiers peuvent ne pas dépasser ce seuil, auquel cas la désignation d'un co commissaire aux comptes devient non exigée.

10/ Absence d'établissement d'états financiers consolidés étant donné la participation de COMEX à une filiale.

La société COMEX détient 60% du capital de PubCom, elle a le contrôle de la société PubCom, et est donc considérée, de par l'article 461 du CSC, une société mère. En dépit de cette qualité, elle ne s'est pas conformée à l'article 471 du CSC, qui exige que la société mère 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, et qu'elle doit les soumettre à l'audit du ou des commissaire(s) aux comptes ainsi qu'à l'approbation de l'assemblée générale

ordinaire sur la base du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés du groupe.

11/ Retard et absence de tenue d'une assemblée générale ordinaire de la société PubCom pour statuer sur les exercices 2013 et 2014.

De par les dispositions de l'article 147 du CSC, cette anomalie est considérée comme un fait délictueux puni d'une amende de 500 à 5.000 Dinars.

~~12/~~ Irrégularité de la convocation de l'AGE par le PDG, absence de convocation de l'AGE par le conseil d'administration

La convocation de l'AGE par le PDG Monsieur Ali sans tenir un conseil d'administration n'est pas régulière.

13/ Absence d'arrêté du plan de redressement par le conseil d'administration, avant de le soumettre à l'AGE :

Mr Ali ne peut pas soumettre directement le plan de redressement à l'assemblée générale extraordinaire, nécessité d'examen et d'arrêté par le conseil d'administration avant de le soumettre à l'assemblée. En effet, les mesures de redressement (a), (b) et (c) nécessitent une décision du conseil d'administration, et une convocation par ce dernier d'une AGE en vue de statuer sur les mesures de redressement sur la base de rapports du conseil d'administration en application de l'article 388 du CSC. La mise en œuvre de ces mesures devrait faire l'objet d'un rapport spécial du commissaire aux comptes pour chaque mesure à l'exception de la mesure (d) qui ne nécessite pas une décision d'approbation de l'AGE. En effet, la direction générale a le pouvoir de mettre en œuvre cette mesure sans autorisation préalable ni du conseil d'administration, ni de l'assemblée.

14/ Irrégularité de la détermination de la valeur du prix d'émission des obligations convertibles en actions (PEO : 5DT < VNA : 10DT) :

Le prix d'émission des obligations convertibles en actions (5DT) est inférieur à la valeur nominale des actions (10DT) que les obligataires recevront en cas de conversion, ce qui est contraire à l'article 343 du CSC.

15/ Interdiction de la fusion, si elle est réalisée après l'émission de l'emprunt obligataire, conformément à l'ordre chronologique des mesures du plan de redressement :

Le plan de redressement prévoit la réalisation d'une fusion après l'émission de d'obligations convertibles en actions, ce qui est contraire à l'article 344 du CSC qui interdit de modifier la répartition des bénéfices, et ce jusqu'à l'expiration du délai ou des délais d'option pour la conversion.

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

Pour éviter cette interdiction, la société devrait inverser l'ordre chronologique de ces deux mesures en réalisant la fusion avant l'émission des obligations convertibles en actions.

16/ Irrégularité de la sommation effectuée par des actionnaires détenant moins de 15% du capital, en vue de relever le commissaire aux comptes :

L'article 264 du CSC permet aux actionnaires détenant au moins 15% du capital de la société de relever le commissaire aux comptes de sa fonction, et ce par le biais d'une action judiciaire intentée au près du juge de référé. Dans le cas d'espèce, les actionnaires concernés par la sommation sont minoritaires avec 6% du capital (actionnaires autres que Monsieur Ali /160.000 actions/ et Monsieur Salah/28.000 actions/, soit 200.000-(160.000+28.000)=12.000 actions), ils ne peuvent pas relever le commissaire aux comptes de sa fonction. Toutefois, ces actionnaires peuvent agir en responsabilité à l'encontre du commissaire aux comptes au cas où ce dernier aurait commis des fautes ou des négligences dans l'exercice de ses fonctions de nature à leur engendrer des conséquences dommageables (art 272 du CSC). Mais, il aurait été plus judicieux d'agir à l'encontre des auteurs principaux des faits reprochés, à savoir Monsieur Ali et Monsieur Salah.

2. Indiquer les principales diligences à accomplir par le Commissaire aux comptes en matière de contrôle et de présentation des rapports de commissariat aux comptes de la société COMEX au titre de l'exercice 2015 (3 points)
0,25 point/diligence*12 diligences= 3 points, Si 8 diligences, la note de 3 est attribuée.

1/ Refuser la mission de conseil et émettre des constats et des recommandations dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes, sans immixtion dans la gestion et sans aucune rémunération supplémentaire :

Le commissaire aux comptes ne doit pas accepter la mission de conseil qui lui est confiée par le PDG Mr Ali, sauf si cette mission entre dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes de la société COMEX. En effet, ayant connaissance des points soulevés par Mr Ali, Mr Atef devrait les examiner dans le cadre de sa fonction de commissaire aux comptes. S'il a des constatations, il doit les formuler dans une lettre de direction tout en appréciant les risques en découlant et leur impact sur la régularité et la sincérité des états financiers, il pourrait formuler des recommandations dans cette lettre en vue d'amener la Direction à améliorer le système de contrôle interne conformément aux normes d'audit. Toutefois, ces recommandations ne doivent aboutir à la perception d'aucune rémunération autre que celles prévues par la loi, ni bénéficier d'aucun avantage par convention (alinéa 1 de l'article 265 du CSC).

Par ailleurs, les vérifications et les contrôles jugés opportuns par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission, ainsi que la formulation de constats et de recommandations suite à l'examen des points soulevés par la direction générale, doivent être effectués sans aucune immixtion dans la gestion de la société (alinéa 3 de l'article 266 du CSC)

2/ Notifier les signes précurseurs de l'entreprise en difficultés aux dirigeants et procéder aux diligences nécessaires suite à la constatation de pertes dépassant la moitié du capital :

Vu les déficits cumulés dépassant la totalité des fonds propres et en raison de l'incapacité de la société de régler ses dettes, l'entreprise **COMEX** est considérée comme entreprise en difficultés économiques pouvant bénéficier du régime de redressement des entreprises en difficultés économiques, en vertu de l'article 3 nouveau de la loi 95-34 du 17 avril 1995.

Par ailleurs, conformément à l'article 6 de la loi 95-34 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, le commissaire aux comptes Mr Atef doit demander par écrit au dirigeant des éclaircissements relatifs à tous actes menaçant l'activité de la société relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions.

A défaut de réponse dans un délai de 15 jours, ou en cas de réponse insuffisante, le commissaire aux comptes Mr Atef soumet la question au conseil d'administration, et en cas d'urgence, convoque l'assemblée générale des actionnaires, et ce dans un délai ne dépassant pas un mois de la date de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse.

Conformément à l'article 7 de ladite loi, si le commissaire aux comptes constate après l'accomplissement de ces mesures, la persistance des mêmes menaces, il adresse dans un délai d'un mois un rapport à la commission de suivi des entreprises économiques, instituée auprès du ministère de l'industrie.

En cas d'abstention de l'accomplissement de l'obligation de notification par le commissaire aux comptes, ce dernier est passible d'une amende de 500 dinars à 10.000 dinars (article 55 alinéa 2 de la loi 95-34)

Par ailleurs, constatant que les pertes dépassent la moitié du capital social, le commissaire aux comptes invite le conseil d'administration à convoquer l'assemblée générale dans le délai de quatre mois de l'approbation des comptes de l'exercice 2015, en vue de statuer sur la question s'il y a lieu de prononcer la dissolution de la société.

En cas d'urgence (continuité d'exploitation fortement menacée, tout retard peut rendre impossible le redressement de la société...), le commissaire aux comptes convoque lui-même l'assemblée générale (article 277 du CSC) pour lui exposer les problèmes soulevés.

Si le commissaire aux comptes constate que la continuité d'exploitation est menacée malgré les mesures prises par la société, il mentionne cela dans son rapport général destiné à la prochaine assemblée générale ordinaire des actionnaires.

3/ Etendre le champ d'investigation et de contrôle conformément à la norme d'audit ISA 240 fraudes et erreurs:

Le Commissaire aux comptes doit réaliser des travaux de contrôle supplémentaires sur les bons de valeur manquants.

Au cas où le fait délictueux se confirme ou en cas d'absence d'explication de l'écart constaté, il doit procéder à sa révélation au procureur de la république après en avoir informé les dirigeants par le biais d'un courrier ou dans une lettre de direction. Il doit, en outre, mentionner une réserve et informer les actionnaires sur la révélation effectuée dans son rapport général relatif aux états financiers de l'exercice 2015.

4/ Diligences spécifiques du commissaire aux comptes et rémunérations supplémentaires en cas d'extension du champ de contrôle et de réalisation d'un volume travaux supplémentaires (contrôle des bons manquants):

En cas d'extension du champ d'investigation et de contrôle par le commissaire aux comptes en vue de faire des contrôles supplémentaires des bons de valeur manquants, le commissaire aux comptes doit appliquer la norme de l'Ordre des Experts comptables de Tunisie sur les diligences spécifiques. Pour ce, il attire l'attention de l'organe qui l'a désigné, l'assemblée générale, sur l'existence ou la survenance de situations nécessitant un volume d'intervention supplémentaire, tout en fournissant l'estimation du temps nécessaire à la réalisation des travaux supplémentaires ainsi que des honoraires correspondants.

L'acceptation par l'organe de l'accomplissement de ces travaux ainsi que du montant des honoraires supplémentaires doit être préalable au commencement desdits travaux.

En outre, le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance de la commission de contrôle, instituée auprès de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie, les diligences supplémentaires par rapport aux diligences normales et les honoraires supplémentaires, ainsi que l'accord conclu à cet effet entre lui et l'entreprise.

5/ Convention de compte courant établie au cours des exercices antérieurs : Examiner les emprunts et remboursements effectués avec le PDG au cours de l'exercice en application de la convention antérieure, et les mentionner dans le rapport spécial:

Les remboursements au profit du PDG, ainsi que les emprunts de compte courant octroyés par ce dernier constituent, au sens de l'article 200 du CSC, des conventions réglementées qui datent des exercices antérieurs (solde initial de 1.500.000 DT au début de l'exercice). Elles ne nécessitent pas une nouvelle autorisation du conseil d'administration en 2015. Le commissaire aux comptes devrait après recensement, vérifications et contrôles, les mentionner dans le rapport spécial de l'exercice 2015. S'il constate des irrégularités ou des délits, telles que abus de biens sociaux, il doit procéder en informant la direction et communiquer avec le gouvernement, les mentionner dans le rapport général en tant qu'irrégularités et procéder à la révélation au procureur de la république.

6/ Conventions non autorisées (cautions et nantissement): Informer et communiquer avec le gouvernement de l'entreprise, en invitant la Direction à les régulariser en les soumettant à l'autorisation du conseil d'administration et à l'approbation de l'assemblée générale sur la base de rapport du conseil d'administration et du rapport spécial du commissaire aux comptes.

Ces conventions sont constituées par les cautions obtenues par la société auprès du PDG, de la société filiale PubCom et de Mr Salah, ainsi que du nantissement donné par la société en faveur de l'actionnaire Monsieur Salah.

Le commissaire aux comptes doit examiner ces opérations, leurs conventions, leurs pièces justificatives, les écritures comptables y afférentes et leur mention dans les notes aux états financiers et le rapport de gestion.

Il doit informer et communiquer avec le gouvernement de l'entreprise. Il doit inviter la direction par le biais d'une lettre de direction en vue de régulariser ces conventions en les soumettant à l'autorisation du conseil d'administration et à l'approbation du commissaire aux comptes sur la base du rapport du conseil d'administration et du rapport spécial du commissaire aux comptes au titre de l'exercice 2015.

Au cas où ces conventions ne sont pas régularisées, ou sont de nature à nuire aux intérêts de la société, le commissaire aux comptes doit les signaler en tant qu'irrégularités dans son rapport général, et procéder à une révélation au procureur de la république.

7/ **Informé et communiquer avec le gouvernement de l'entreprise en vue de désigner un co commissaire aux comptes, et à défaut de régularisation, en faire une mention dans le rapport général :**

Au cas où les dettes atteignant un seuil de 27 millions de dinars sont constituées par des engagements financiers dépassant le seuil de 25 millions de dinars, Monsieur Atef doit attirer l'attention de la Direction sur la nécessité de désigner un co commissaire aux comptes. Cette communication devrait être effectuée par écrit adressé à la Direction et/ou au Conseil d'administration. A défaut de régularisation, le commissaire aux comptes devrait en faire une mention au rapport général.

8/ **Obtenir la lettre d'affirmation dûment signée par le PDG de la société concernant l'exhaustivité de communication des pièces justificatives et des opérations réalisées au cours de l'exercice et de l'ensemble des éléments du patrimoine et des comptes bancaires, des passifs et engagements les affectant et des créances et valeurs disponibles à la fin de l'exercice , ainsi que les rémunérations et avantages octroyés à la direction générale, et envoyer un courrier à la direction en vue d'obtenir sa confirmation des opérations éventuelles réalisées dans le cadre de l'article 200 du CSC.**

9/ **Examiner le système de contrôle interne et établir un rapport sur l'appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne ;**

10/ **Procéder aux vérifications et contrôles des comptes des états financiers individuels au titre de l'exercice 2015 ;**

11/ **Elaborer le rapport général et le rapport spécial au titre des états financiers annuels de COMEX pour l'exercice 2015 ;**

12/ **Procéder aux vérifications et contrôles des comptes et états financiers consolidés et établir un rapport sur les états financiers consolidés du groupe COMEX au titre de l'exercice 2015.**

3. **Indiquer les principales diligences à accomplir par le Commissaire aux comptes à l'occasion de la mise en œuvre des mesures de redressement suivantes :**

a. **Emission de l'emprunt obligataire (1,75 point)**

0,25 pt / 2 diligences ou $0,125 \text{ pt/diligence} \times 14 = 1,75 \text{pt}$, soit 1,75pt pour 14 diligences.
Si 10 diligences énumérées, la note complète de 1,75pt est attribuée

Avant d'émettre son rapport spécial sur l'opération d'émission d'obligations convertibles en actions, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les contrôles suivants:

a.1. Examiner le contrat d'émission de l'emprunt;

Le contrat d'émission des obligations doit fixer les conditions et la base de conversion des obligations en actions qui ne peut avoir lieu qu'au gré des porteurs,

ainsi que la période pendant laquelle la conversion aura lieu, soit pendant une ou plusieurs périodes d'option déterminées, soit à tout moment (Article 342 CSC);

- a.2. S'assurer de l'élaboration par COMEX d'une notice la notice à l'attention des souscripteurs en vue de les informer sur les conditions d'émission, Examiner la notice en vue d'émettre un rapport spécial, et s'assurer de sa conformité aux énonciations du CSC et à la loi portant réorganisation du marché financier. (Puisque la société fait recours à l'appel public à l'épargne) (Article 332 CSC)
- a.3. Procéder au rapprochement du contrat d'émission avec la notice, le prospectus et le rapport du conseil d'administration de COMEX ;
- a.4. Vérifier la régularité de l'opération d'émission et vérifier les bases de conversion:
- La valeur nominale d'une obligation ne peut être inférieure à cinq dinars (art 327 CSC) (vérifiée) ;
 - Les obligations sont émises pour une durée minimum de cinq ans (art 327 CSC) (vérifiée) ;
 - La société émettrice **COMEX** est une SA (art 329 CSC) (vérifiée);
 - Possibilité de réunion des obligataires en assemblée spéciale, laquelle assemblée peut émettre un avis préalable sur les questions inscrites à la délibération de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires ; Cet avis est consigné au procès verbal de l'assemblée générale des actionnaires. L'assemblée générale spéciale des obligataires désigne dans ce cas l'un de ses membres pour la représenter et défendre les intérêts des obligataires (Article 333 CSC) ;
- a.5. S'assurer que la valeur nominale des actions que les obligataires recevront en cas d'option pour la conversion des obligations convertibles en actions est inférieure au prix d'émission des obligations, ce qui n'est pas vérifié au cas de COMEX (Article 343 CSC) ;
- a.6. S'assurer que COMEX a communiqué au Conseil du Marché Financier toutes pièces mises à la disposition des actionnaires et dans les mêmes conditions fixées au profit de ces derniers (Article 335 CSC) ;
- a.7. Examiner le rapport du conseil d'administration sur les conditions et modalités d'émission de l'emprunt obligataire (essentiellement les bases de conversion) à l'attention de l'assemblée générale extraordinaire ;
- a.8. S'assurer que le conseil d'administration a élaboré un rapport contenant les informations suivantes :
- Le motif de l'émission ainsi que les bases de la conversion proposées ;

- Le ou les délais de l'option ouverte aux obligataires ou l'indication que l'ouverture peut avoir lieu à tout moment.

a.9. Examiner le prospectus d'émission des obligations convertibles en actions (appel public à l'épargne) et émettre un avis sur la sincérité des données qui y sont insérées ;

a.10. S'assurer que le conseil d'administration a convoqué l'assemblée générale extraordinaire en vue de statuer sur le rapport du conseil d'administration et sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, relatif aux bases de conversion proposées, et d'autoriser l'émission d'obligations convertibles en actions (Article 340 CSC) ;

a.11. S'assurer que la décision d'émission ou autorisant l'émission d'obligations convertibles en actions est prise par l'assemblée générale des actionnaires qui a seule qualité pour prendre cette décision (Article 330 CSC), sachant qu'il y a possibilité de délégation par l'assemblée au conseil d'administration les pouvoirs nécessaires pour procéder à l'émission d'obligations en une ou plusieurs fois et d'en arrêter les conditions et modalités (Article 331 CSC) ;

a.12. S'assurer que la décision de l'assemblée générale indique le montant global de l'emprunt obligataire et le délai dans lequel les obligations doivent être émises (Article 331 CSC) ;

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.

L'autorisation d'émission d'obligations convertibles en actions comporte renonciation expresse des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux actions qui seront émises lors de la conversion (Article 341 du CSC) ;

a.13. S'assurer que la société émettrice **COMEX** n'a pas imposé aux obligataires un remboursement anticipé des obligations, sauf dispositions contraires fixées dans la notice d'émission (Article 334 CSC) ;

a.14. Etablir un rapport spécial comportant l'avis sur les bases de conversion proposées

b. Fusion absorption de la société PubCom (1,75 point)

Au cas où il n'y a pas interdiction de l'opération de fusion absorption, les contrôles, vérifications et contrôles à réaliser sont les suivantes :

b.1. L'expert spécialisé (Expert judiciaire, appelé aussi commissaire aux apports) (0,75 pt : 0,125pt / diligence ou 0,25pt/2diligences)

Un expert spécialisé inscrit sur la liste des experts judiciaires est désigné par ordonnance sur requête par le président du tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le siège social de l'une des sociétés concernées par la fusion, il doit procéder aux travaux suivants :

- 1/ Prendre connaissance de tous les documents nécessaires que la société concernée par la fusion ou l'absorption doit lui communiquer ;
- 2/ Effectuer toutes les investigations jugées nécessaires ;
- 3/ Evaluer les apports en nature et les avantages particuliers ;
- 4/ Vérifier si la parité d'échange est équitable et que la valeur attribuée au patrimoine objet de la transmission est réelle ;
- 5/ Préciser la ou les méthodes suivies pour la détermination des parités d'échange et indiquer si elles sont adéquates et déterminer les difficultés particulières éventuelles d'évaluation.
- 6/ Etablir sous sa propre responsabilité un rapport écrit sur les modalités de la fusion, appelé aussi rapport de commissariat aux apports.

b.2. Le commissaire aux comptes (1pt : 0,125pt / diligence ou 0,25pt/2diligences)

- 1/ S'assurer que la fusion est précédée par un projet de fusion dûment arrêté par le conseil d'administration de COMEX ;
- 2/ S'assurer que le projet de fusion arrête et précise toutes les conditions et les conséquences de l'opération envisagée, il doit contenir les éléments suivants : (art 413 du CSC)
 - les motifs, buts et conditions de la fusion envisagée ;
 - la dénomination, la forme, la nationalité, l'activité et le siège social de chaque société concernée par la fusion ;
 - l'état de l'actif et du passif dont la transmission universelle est prévue ;
 - l'évaluation financière de l'actif et du passif selon les états financiers et une évaluation économique de l'entreprise faite par un expert comptable ou un expert spécialisé,
 - l'évaluation financière et économique à la même date pour toutes les sociétés ;
 - la date de la dissolution et celle de la fusion ainsi que la date à partir de laquelle les actions ou les parts sociales nouvelles donneront le droit de participer aux bénéfices sociaux ;
 - la détermination de la parité d'échange des droits sociaux, qu'il s'agisse d'actions ou de parts sociales, le montant de la soulte et le cas échéant, la prime de fusion et le dividende avant la fusion ;
 - la détermination des droits des associés, des salariés et des dirigeants ;
 - la détermination de la méthode retenue pour l'évaluation et les motifs du choix effectué ;
 - et dans tous les cas la fusion ne peut être réalisée que si le capital de chaque société concernée est entièrement libéré.
- 3/ Si l'une des sociétés fusionnantes est une société faisant appel public à l'épargne, s'assurer que la société a préparé un dossier à l'attention du CMF en vue d'autorisation préalable (art 416 du CSC) ;
- 4/ S'assurer qu'elle a procédé à la désignation d'un expert spécialisé inscrit sur la liste des experts judiciaires (commissaire aux apports) par le biais d'une ordonnance sur requête par le président du tribunal de 1^{ère} instance dans le ressort duquel se trouve le siège social ;
Vérifier que l'expert judiciaire a établi un rapport sur les modalités de la fusion et comprenant l'évaluation des apports en nature et les avantages particuliers, la parité d'échange, la valeur attribuée au patrimoine objet de la transmission, l'équité de la parité d'échange ;
- 5/ S'assurer que la société COMEX a mis à la disposition de ses associés deux mois avant la réunion de l'assemblée générale extraordinaire:
 - le projet de fusion ou d'absorption ;

- le rapport du commissaire aux apports ;
 - le rapport spécial du commissaire aux comptes ;
 - le rapport de gestion des trois exercices de la société absorbante **COMEX** ;
 - les rapports et PV du conseil d'administration et des assemblées des associés de chacune des sociétés concernées par la fusion (société absorbante **COMEX** et société absorbée **PubCom** ;)
 - les états financiers nécessaires à l'information des associés ;
 - le texte intégral des modifications à apporter aux statuts de la société absorbante ;
 - l'acte constitutif de la société absorbée **PubCom** participant à la fusion ;
 - le contrat de fusion par absorption ;
 - nom, prénom et nationalité des administrateurs ou gérants des sociétés qui participent à la fusion. Il en est de même pour la société nouvelle ou absorbante.
- 6/ S'assurer que l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante **COMEX** statue sur l'approbation des apports en nature de la société absorbée **PubCom** selon les conditions exigées par le présent code et propres à chaque forme de société. (Article 418 CSC)
- 7/ Vérifier si les créanciers des sociétés **COMEX** et **PubCom** ne se sont pas opposés à la fusion dans un délai de trente jours à partir de la publication du projet de fusion dûment approuvé.
 En cas d'opposition, s'informer sur la décision du Président de la chambre commerciale ou le cas échéant du Président du tribunal de première instance compétent, qui peut être soit le paiement immédiat des créanciers, soit ordonner la constitution de garanties nécessaires, soit enfin rejeter leur opposition lorsqu'elle se révèle juridiquement infondée (Article 419)
 Suivre le sort des oppositions éventuelles de l'ensemble des créanciers des sociétés **COMEX** et de la société **PubCom** et des suretés à transférer à l'absorbante et des suites judiciaires qui leurs seraient données et de leurs conséquences sur leurs patrimoines, sur l'opération de fusion ainsi que sur la situation financière de la société absorbante (Article 420).
- 8/ S'assurer que les sociétés **COMEX** et **PubCom** ont mis à jour leurs situations financières à la date de la fusion :
- Arrêté des états financiers au 31 décembre 2015, approbation éventuelle par l'assemblée générale sur la base des rapports général et spécial du commissaire aux comptes ;
 - Mise à jour de la situation financière de **PubCom** et arrêté des états financiers des exercices 2013, 2014 et 2015 par la gérance et leur approbation éventuelle par l'assemblée générale ordinaire sur la base des rapports général et spécial du commissaire aux comptes pour chaque exercice.

c. Restitution de la TVA (1,5 point)

L'article 15 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de Finances pour l'année 2015 a institué 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 » (Note d'orientation de l'OECT).

L'engagement de la procédure de restitution du crédit de TVA est du ressort de la Direction de la société et ne nécessite pas une décision de l'assemblée générale extraordinaire. Toutefois, elle nécessite l'émission d'un rapport spécial du commissaire aux comptes sur le crédit de TVA qui sera soumis à la DGE conformément à l'article 15 de la loi de finances 2015.

Le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre, lors de la conduite de cette mission spéciale, les procédures spécifiques et utiliser les éléments probants recueillis lors de ses travaux comme base de son rapport. Les procédures à réaliser et les éléments probants à recueillir sont limitativement énumérés dans le paragraphe « *procédures et éléments probants* ». Le commissaire aux comptes est tenu de réaliser exclusivement les procédures prévues dans la note d'orientation de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie. (0,125 pt)

Planification de la mission (0,125 pt)

Le commissaire aux comptes s'appuie sur sa connaissance de la société acquise durant son mandat afin de procéder à la planification et la réalisation de la mission spéciale.

Travaux de contrôle à réaliser (0,5pt)

Le commissaire aux comptes, dans le cadre de la présente mission spéciale, doit s'assurer que le crédit de TVA objet de la demande de restitution est correctement calculé et est matérialisé par les pièces probantes.

Les procédures d'audit convenues à mettre en œuvre sont détaillées comme suit :

- a. Examen du régime fiscal de la société en matière de Taxes sur la valeur ajoutée arrêté par [le conseil d'administration / la Gérance] et vérification qu'il ne comporte pas de divergences par rapport à la réglementation en vigueur.
- b. Vérification que le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée est dégagé par les déclarations mensuelles de la
taxe
au titre de six mois consécutifs.
- c. Vérification que le crédit de taxes sur la valeur ajoutée objet de la demande de restitution est né depuis un
délai maximum de trois ans, à partir de la date où la taxe est devenue restituable conformément aux dispositions prévues par l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux.
- d. Rapprochement du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée figurant sur la déclaration mensuelle du mois de [mois/20XX] avec les données comptables relatives à la TVA à la même date.
- e. Vérification pour un échantillon représentatif de l'exactitude de la TVA collectée par la société et inscrite sur ses déclarations fiscales mensuelles.
- f. Vérification pour un échantillon représentatif de la réalité et de l'exactitude de la TVA déduite par la société et inscrite sur ses déclarations fiscales mensuelles.
- g. Demande d'une confirmation écrite de la direction selon le modèle annexé à la présente note d'orientation.
- h. Reconstitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée restituable en distinguant les éléments qui viennent en déduction de ce crédit de ceux qui viennent en augmentation de ce crédit et vérification de l'exactitude du calcul arithmétique dudit crédit pour dégager le crédit de TVA restituable compte tenu de ses conclusions.

Lettre d'affirmation (0,25 pt)

Au terme de ses travaux, le commissaire aux comptes dans le cadre de la mission, obtient de la direction de l'entité, une lettre d'affirmation signée par les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables de la société et ce à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport.

Cette lettre contient notamment les déclarations de la direction sur les sujets suivants :

- L'absence d'anomalies significatives et d'omission concernant le crédit d'impôt objet de la demande de restitution
- l'établissement des déclarations fiscales conformément aux dispositions fiscales prévues par la législation en vigueur ;
- l'exhaustivité de la communication des opérations ayant un impact sur le crédit ;
- la mise à la disposition des commissaires aux comptes de tous les documents nécessaires à la réalisation de sa mission ;

Le commissaire aux comptes peut demander d'ajouter les données qu'ils considèrent nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité du crédit d'impôt objet de la demande de restitution à la législation fiscale.

Diligences en matière du rapport spécial du commissaire aux comptes (0,5 pt)

Le rapport spécial doit préciser l'objectif de la mission et les procédures convenues d'une manière suffisamment détaillée pour permettre au lecteur de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués.

Le rapport spécial doit comporter :

- a. un intitulé ;
- b. un destinataire (la société ayant demandé la restitution) ;
- c. l'objet du rapport : le crédit d'impôt sur les sociétés ou de la TVA
- d. une mention précisant que les procédures mises en œuvre étaient celles fixées dans la présente note ;
- e. une mention confirmant que les travaux effectués par sondage n'ont pas pour objet de détecter spécifiquement les fraudes fiscales ni de préjuger la décision qui sera retenue par l'Administration fiscale eu égard à la demande de restitution.
- f. Une mention confirmant que les travaux du commissaire aux comptes ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, à l'administration fiscale et à l'entreprise, ayant eu communication de ce rapport de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins.
- g. Une mention confirmant que les procédures ont été mises en œuvre dans le seul but de répondre aux exigences réglementaires.
- h. la liste des procédures spécifiques mises en œuvre ;
- i. la description des constatations de fait du commissaire aux comptes, y compris une description suffisamment détaillée des erreurs et exceptions relevées ;
- j. le montant du crédit que le commissaire aux comptes juge restituable compte tenu des diligences qu'il a mis en œuvre.
- k. une mention indiquant que les procédures mises en œuvre et les conclusions y afférentes découlent de l'application des diligences prévues par la présente note d'orientation.
- l. une mention indiquant que si le commissaire aux comptes avait mis en œuvre des procédures complémentaires, ou s'il a eu accès à des informations pouvant être recueillies ou dont dispose l'administration fiscale, d'autres éléments auraient pu être inclus dans le rapport,
- m. une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties suivantes : la société et l'administration fiscale et est réservé à l'usage exclusif de l'administration fiscale pour les besoins de restitution du crédit d'impôt sur les sociétés et/ou de TVA. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni être diffusé à d'autres parties,

n. une mention précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières et non-financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble ;

o. la date du rapport ;

p. l'adresse du commissaire aux comptes ;

q. la signature du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes, dans le cadre de sa mission spéciale, décrit les constatations de fait ayant été découvertes dans le cadre de ses travaux et compte tenu des procédures qu'il a mise en œuvre. Ces constatations portent sur les erreurs et irrégularités pouvant modifier le solde du crédit à restituer sur la base de l'échantillon de pièces choisi par le commissaire aux comptes.

Deuxième Partie: (8 points)

Il vous est demandé de :

Relever les infractions pénales, les analyser en spécifiant les auteurs et les coauteurs éventuels et le risque pénal encouru. (8 points)

1 point pour chaque délit relevé, 0,25pt pour l'auteur et chaque élément mentionné (auteur, l'élément légal, l'élément matériel, l'élément moral)

1. Délit de fausse déclaration relative à la libération des parts sociales

Les coauteurs : Mr Amor, Mme Fatma et Mr Sami

L'élément légal : l'article 146 alinéa 1 du CSC « *Sont punis d'un emprisonnement de 1 à 5 ans et d'une amende de 500 à 5000 dinars : - les associés de la société à responsabilité limitée qui dans l'acte constitutif de la société ou lors d'une augmentation de capital font sciemment de fausses déclarations. »*

L'élément matériel de l'infraction consiste en une fausse déclaration relative à la libération des parts sociales. Il est indiqué que Mr Amor et Mme Fatma n'ont pas libéré personnellement leur part de capital

« La somme de 50 000 DT déposée à la banque lors de la constitution provenait de chèques d'acomptes remis par les clients, avant la constitution de la société, en vue de l'achat de voitures d'occasion. »

L'élément moral réside dans le fait que leur agissement a été volontaire et intentionnel puisque les auteurs ont été tous informés de la machination.

2. Délit de faux en écriture.

L'élément légal : l'article 175 du CP « *Est punie de quinze ans d'emprisonnement et d'une amende de 300 dinars, toute personne qui a commis un faux par l'un des moyens prévus à l'article 172 du présent code»*

Les auteurs sont la gérante de droit Mme Fatma, le gérant de fait Mr Amor, et éventuellement comptable

L'élément matériel réside dans l'altération intellectuelle de la réalité d'une part en ne faisant figurer que 90 % du prix de vente des véhicules et d'autre part en majorant artificiellement le montant des ventes ce qui a causé un préjudice pour la société.

L'élément moral réside dans le fait que le faussaire a agi en connaissance de cause.

3. Délit de présentation de faux bilans.

L'élément légal : l'article 146 alinéa 3 du CSC « *Sont punis d'un emprisonnement de 1 à 5 ans et d'une amende de 500 à 5000 dinars : - les gérants qui, en l'absence de toute distribution du reliquat des dividendes, ont sciemment présenté aux associés des états financiers annuels ne reflétant pas la véritable situation de la société »*

Les auteurs : Mme Fatma (gérant de droit) et Mr Amor (gérant de fait)

L'élément matériel réside dans la présentation des états financiers ne reflétant pas fidèlement la situation réelle de la société. Ces états financiers ont été présentés aux associés lors des assemblées générales du 26 mai 2014 et celle du 18 juin 2015.

L'élément moral est vérifié dans cette infraction puisque les gérants de fait et de droit agissent sciemment en connaissance de cause. Il s'agit, donc, d'une infraction intentionnelle.

4. Délit d'abus de biens sociaux.

L'élément légal : l'article 146 alinéa 3 du CSC « *Sont punis d'un emprisonnement de 1 à 5 ans et d'une amende de 500 à 5000 dinars : - les gérants... 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 ou pour favoriser une autre société ou une autre entreprise dans laquelle ils étaient intéressés directement ou indirectement.....* »

Les coauteurs : Mme Fatma et Mr Amor.

L'élément matériel réside dans l'usage frauduleux et abusif des biens de la société qui s'est traduit par :

- les prélèvements injustifiés de commissions pendant 2 ans ;
- l'enlèvement de stocks avant l'ouverture de la procédure de règlement judiciaire ;

Ces faits sont contraires à l'intérêt social. La société a, en effet subi un grave préjudice. Ces prélèvements ont contribué à l'aggravation des difficultés de l'entreprise et de sa mise sous règlement judiciaire.

Par ailleurs, cet usage est fait dans un intérêt personnel direct.

L'élément moral : les auteurs ont agi de mauvaise foi puisqu'ils ont pris la précaution d'en camoufler une partie dans les comptes.

5. Délit d'escroquerie.

L'élément légal : l'article 291 du CP « *Est puni de cinq ans d'emprisonnement et de deux mille quatre cents dinars d'amende, quiconque, soit en faisant usage de faux noms ou de fausses qualités, soit en employant des ruses ou artifices propres à persuader de l'existence de fausses entreprises, d'un pouvoir ou d'un crédit imaginaire, ou à faire naître l'espoir du succès d'une entreprise ou la crainte de son échec, de la survenance d'un accident ou de tout autre événement chimérique, se fait remettre ou délivrer, tente de se faire remettre ou délivrer des fonds, meubles, obligations, biens, valeurs mobilières, promesses, quittances ou décharges et a par l'un de ces moyens, extorqué ou tenté d'extorquer tout ou partie des biens d'autrui* »

L'auteur : Mme Fatma.

L'élément matériel consiste dans l'existence de manœuvres frauduleuses. La banque a été victime de deux escroqueries : une première fois quand Mme Fatma lui a présenté des faux bilans suite à des écritures comptables fictives et des comptes erronés pour se faire octroyer un crédit imaginaire non justifié (ou non fondé). La seconde quand, elle a présenté à l'escompte des traites sans causes.

La remise se vérifie dans la première escroquerie lorsque la banque a accordé un plafond d'escompte de 200 000 Dinars et dans la seconde, lorsque la banque a escompté les mauvaises traites de complaisance.

On pourra dans ce second cas poursuivre Mr Yassine comme complice pour avoir accepté ses traites sans cause.

L'élément moral : la mauvaise foi ne fait aucun doute ; elle réside dans la conscience que l'auteur utilise des moyens frauduleux pour induire en erreur la victime et la déterminer à la remise.

6. Délit de non établissement ou non arrêté des états financiers de l'exercice 2014

L'élément légal : l'alinéa 1 de l'article 147 du CSC

Les coauteurs : Mme Fatma et Mr Amor.

L'élément matériel : il est indiqué que ces comptes n'ont pas été établis contrairement à l'obligation légale.

L'élément moral : il s'agit d'un délit non intentionnel.

7. Délit d'entrave à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes.

L'élément légal : L'article 13 sexis du CSC « *Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines, tout dirigeant d'une société commerciale ou d'un groupement d'intérêt économique qui entrave les travaux du ou des commissaires aux comptes ou qui refuse de fournir, à leur demande, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires à l'exercice de leurs missions.* »

Auteur : Mme Fatma

L'élément matériel : a consisté à interdire aux commissaires aux comptes d'entrer aux locaux de la société à condition de matérialisation par une trace ou preuve écrite.

L'élément moral : elle a agi de mauvaise foi.

8. Délit de non révélation des faits délictueux

Élément légal : L'article 271 alinéa 1 du CSC « *Est puni d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de mille deux cents à cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peine, le 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.* »

L'auteur : Mr Salah

L'élément matériel : Le commissaire aux comptes aurait dû dénoncer au procureur de la république le délit d'entrave dont il était la principale victime et les autres infractions découvertes à l'occasion de sa mission, ainsi que l'existence de la cessation des paiements de l'entreprise.

Élément moral : Le commissaire aux comptes ne pouvait ignorer l'obstacle. Sa mauvaise foi découle de sa réticence à propos des faits délictueux constatés

9. Délit de banqueroute

L'élément légal : Les articles 288 alinéas 1 et 2 et 290 du code pénal. L'article 288 dispose « *Est puni de cinq ans de prison, tout commerçant qui, en état de cessation de paiement ou condamné à payer une dette, a depuis l'échéance de cette dette :*

- *Dissimulé, détourné, vendu au-dessous de leur valeur ou donné des objets dépendants de son actif, fait remise d'une créance ou acquitté une dette fictive,*

- *Reconnu comme réelles des dettes ou obligations en tout ou en partie fictives.* »

L'article 290 quant à lui, il prévoit « *Est puni d'un emprisonnement pendant deux ans, le commerçant qui s'est réduit à l'insolvabilité par sa prodigalité ou par des spéculations hasardeuses ne rentrant pas dans le cadre ordinaire de ses opérations.* »

L'élément matériel :

On peut relever deux cas de banqueroute :

- Premier cas: l'utilisation de moyens ruineux pour se procurer des fonds (par l'escompte de traite de complaisance).
- Second cas: Le détournement d'actif postérieurement à la cessation des paiements (le stock de pièces détachées de pneumatiques et d'huile).

Les auteurs sont dans les deux cas Mme Fatma et Mr Amor.

L'élément moral : l'intention des auteurs

10. Dissimulation des pièces comptables :

L'élément légal: l'article 97 du code des droits et procédures fiscaux : « Est punie d'une amende de 100 dinars à 10000 dinars, toute personne qui ne tient pas de comptabilité, registres ou répertoires prescrits par la législation fiscale ou qui refuse de les communiquer aux agents de l'administration fiscale ou qui les détruit avant l'expiration de la durée légale impartie pour leur conservation. »

L'élément matériel : Acte de dissimulation des livres et journaux comptables , ces derniers n'étant pas en outre sauvegardés.

L'élément moral : l'intention des auteurs

L'auteur : Les gérants de droit et de fait Mme Fatma et Mr Amor et éventuellement le comptable ou toute autre personne complice.