

Dispositions légales applicables au commissariat aux comptes

Par Abderraouf YAICH

RÈGLES DE DÉSIGNATION, DE RÉMUNÉRATION ET DE FIN DE MISSION

1. Obligation de désigner un commissaire aux comptes

Textes applicables

Article 13 (nouveau) du CSC : Les sociétés commerciales sont tenues de désigner un commissaire aux comptes.

Toutefois, les sociétés commerciales, autres que les sociétés par actions, sont dispensées de la désignation d'un commissaire aux comptes :

- au titre du premier exercice comptable de leur activité,
- si elles ne remplissent pas deux des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits hors taxes et au nombre moyen des employés (prévues par l'article premier du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006) :

- Total du bilan : Cent mille dinars,
- Total des produits hors taxes : Trois cent mille dinars,
- Nombre moyen des employés : Dix employés.

- ou si elles ne remplissent plus durant les deux derniers exercices comptables du mandat du commissaire aux comptes deux des limites chiffrées visées au deuxième tiret.

Le commissaire aux comptes doit être désigné parmi les experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie si deux des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits hors taxes et au nombre moyen des employés sont remplies. Au cas où ces limites chiffrées ne sont pas remplies, le commissaire aux comptes est désigné soit parmi les experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, soit parmi les spécialistes en comptabilité inscrits au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie (prévues par l'article 2 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006) :

- Total du bilan : Un million cinq cent mille dinars,
- Total des produits hors taxes : Deux millions de dinars,
- Nombre moyen des employés : Trente employés.

Article 259 (nouveau) du CSC : Les fonctions de commissaire aux comptes peuvent être assurées par les personnes physiques et par les sociétés professionnelles qui y sont légalement habilitées. Le commissaire aux comptes doit tenir un registre spécial conformément à la législation en vigueur.

Article 260 du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC, l'assemblée générale des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes pour une période de trois années.

Article 261 du CSC : À défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés, d'exercer leur fonction, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du juge des référés du tribunal du siège social à la requête de tout intéressé à charge, de citer les membres du conseil d'administration.

Le commissaire nommé par l'assemblée générale ou par le juge des référés en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que pour la période restante du mandat de son prédécesseur.

Article 265, (alinéas 2 et 3) du CSC : Toute désignation, quelle qu'en soit la modalité, du ou des commissaires aux comptes doit être notifiée, selon les cas, à l'ordre des experts-comptables de Tunisie ou à la compagnie des comptables de Tunisie par le président-directeur général ou du directoire de la société et par le ou les commissaires aux comptes désignés, et ce, par écrit recommandé avec accusé de réception ou tout autre moyen laissant une trace écrite ou ayant la force probante de l'acte écrit dans un délai de dix jours à compter de la tenue de l'assemblée générale qui a procédé à cette nomination en ce qui concerne le président-directeur général ou le directoire, et à compter de l'acceptation des fonctions en ce qui concerne le ou les commissaires aux comptes pour la notification leur incombant.

Toute désignation ou renouvellement de mandat de commissaire aux comptes doit faire l'objet d'une publication au Journal Officiel du Centre National du registre des Entreprises et dans deux journaux quotidiens dont l'un est en langue arabe dans le délai d'un mois à compter du jour de la désignation ou du renouvellement.

Article 15 du code des devoirs professionnels de l'OECT : En cas de nomination de plus d'un commissaire aux comptes, chacun d'eux assurera sa mission et en assumera individuellement l'entière responsabilité. Lorsqu'un commissaire aux comptes est en cours de mandat, il n'est permis à son confrère d'accepter d'être son co-commissaire qu'après l'achèvement du mandat en cours à l'exception, toutefois, des cas où la désignation d'un co-commissaire aux comptes devient obligatoire de part la loi lorsque la société vient de remplir une des conditions rendant obligatoire la désignation d'un co-commissaire aux comptes.

Article 123 (nouveau) du CSC relatif à la désignation du commissaire aux comptes dans la SARL : Lorsque la désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes s'impose en application de l'article 13 du CSC, cette désignation est effectuée par les associés délibérant aux conditions de quorum et de majorité propres aux assemblées générales ordinaires.

Un ou plusieurs associés, **représentant au moins 5% du capital social**, peuvent demander l'insertion à l'ordre du jour de l'assemblée générale ordinaire la question de désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes, même si la société n'en est pas tenue du fait qu'elle ne répond pas aux critères prévus par l'article 13 du CSC. Dans ce cas, l'assemblée générale ordinaire examine la demande conformément aux procédures indiquées au paragraphe précédent.

Article 124 du CSC : La désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes devient obligatoire pour une société à responsabilité limitée, dans le cas où un ou plusieurs associés représentant au moins le cinquième du capital social, la demandent même si cette société ne remplit pas les conditions de désignation visées à l'article 13 du CSC. Le président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le siège social de la société désignera le ou les commissaires aux comptes par ordonnance sur requête, à la demande du ou des associés désignés ci-dessus.

Et dans tous les cas, une disposition statutaire pourra prescrire la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Article 125 du CSC : Sans préjudice des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les commissaires aux comptes sont désignés, dans tous les cas, pour une période de trois années. Leurs attributions, missions, obligations et responsabilités, ainsi que les conditions de leur révocation et de leur rémunération sont fixées conformément aux dispositions des articles 258 à 273 du CSC.

Il en est de même pour le régime des incompatibilités et des interdictions.

Article 181, (alinéa 5) du CSC relatif à la constitution des sociétés anonymes ne faisant pas appel public à l'épargne : Sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les premiers commissaires aux comptes sont désignés par décision de l'assemblée générale constitutive, pour une période de trois années.

2. Nomination du commissaire aux comptes

Article 16 du code des devoirs professionnels de l'OECT : Le ou les commissaires aux comptes doivent signifier l'acceptation de leur nomination :

- Soit en apposant cette acceptation sur le procès-verbal de l'Assemblée Générale qui les a nommé, suivi de la date et de la signature précédée de la mention "bon pour acceptation de la fonction de Commissaire aux Comptes".

- Soit au moyen d'une lettre d'acceptation.

Par ailleurs, la norme ISA 210 stipule dans son § 10 que la mission d'audit doit être consignée dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doit rappeler :

- a) L'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers ;
- b) Les responsabilités de l'auditeur ;
- c) Les responsabilités de la direction ;
- d) Le référentiel d'information financière applicable qui servira à la préparation des états financiers ;
- e) La forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur et le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus. Ce point précise que l'intention de l'auditeur d'indiquer les questions clés de l'audit dans le cas où il est tenu de le faire. S'il a l'intention de communiquer les questions clés de l'audit même quand il n'est pas tenu de les communiquer, il l'indique clairement.

Article 17 du code des devoirs professionnels de l'OECT : Le Commissaire aux Comptes doit notifier sa nomination à l'Ordre des Experts-Comptables de Tunisie par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de 10 jours à compter de la date de son acceptation.

3. Commissariat aux comptes relevant du monopole des experts-comptables

Texte applicable (sociétés commerciales)

Article 13 (nouveau), (alinéa 3) du CSC : Le commissaire aux comptes doit être désigné parmi les experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie si deux des limites chiffrées relatives au total du bilan, au total des produits hors taxes et au nombre moyen des employés sont remplies. Au cas où ces limites chiffrées ne sont pas remplies, le commissaire aux comptes est désigné soit parmi les experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, soit parmi les spécialistes en comptabilité inscrits au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie (prévues par l'article 2 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006) :

- Total du bilan : Un million cinq cent mille dinars,
- Total des produits hors taxes : Deux millions de dinars,
- Nombre moyen des employés : Trente employés.

Une difficulté pratique peut se présenter lorsqu'en cours de mandat d'un commissaire aux comptes technicien de la comptabilité, la société atteint deux seuils des trois seuils la rendant soumise à un commissaire aux comptes expert-comptable membre de l'ordre ? Dans ce cas, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, la société doit procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes membre de l'OECT pour l'exercice au cours duquel les seuils de désignation d'un membre de l'ordre sont atteints.

Association :

Article 43 du décret-loi n° 2011-88 relatif aux associations : Toute association dont les ressources annuelles dépassent cent mille (100.000) dinars, doit désigner un commissaire aux comptes choisi parmi les experts comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie ou inscrits au tableau de la compagnie des comptables de Tunisie à la sous-section des « techniciens en comptabilité ».

Toute association dont les ressources annuelles dépassent un million (1.000.000) de dinars doit désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes parmi ceux qui sont inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie.

L'assemblée générale ordinaire de l'association désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes pour une durée de trois ans non renouvelable.

La mission de contrôle des comptes des associations est effectuée selon des normes fixées par l'ordre des experts comptables de Tunisie.

Le commissaire aux comptes soumet son rapport au secrétaire général du gouvernement ainsi qu'au président du comité directeur de l'association dans un délai d'un mois à compter de la date de présentation des états financiers de l'association. Si l'on est en présence de plusieurs commissaires aux comptes et en cas de divergence de leurs avis, ils élaborent un rapport conjoint comportant l'avis de chacun d'eux.

Les honoraires des commissaires aux comptes sont à la charge de l'association. Elles sont fixées par référence au tableau d'honoraires applicable aux auditeurs des entreprises en Tunisie.

A la lumière du rapport de contrôle des comptes, l'assemblée générale ordinaire approuve les états financiers de l'association ou refuse de les approuver. En cas de refus, les dispositions du chapitre VIII du décret-loi n° 2011-88 sont applicables.

L'association publie ses états financiers accompagnés du rapport d'audit des comptes dans l'un des médias écrits ou sur le site électronique de l'association, et ce, dans un délai d'un mois à compter de la date d'approbation de ces états financiers.

4. Incompatibilités relatives au commissariat aux comptes pour l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes

Textes applicables

Article 262 du CSC : Ne peuvent être nommés comme commissaires aux comptes :

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

2- les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonctions autres que celles des 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,

3- les personnes auxquelles il est interdit d'être membre d'un conseil d'administration ou d'un directoire ou qui sont déchues du droit d'exercer ces fonctions,

4 (nouveau) - les conjoints des personnes citées aux numéros (1) et (2) du présent alinéa.

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

Article 7 (loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable) : Les membres de l'ordre ne peuvent assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles ils détiennent directement ou indirectement des participations de quelque nature que ce soit.

Article 23 (loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable) : Les commissaires aux comptes, leurs conjoints, leurs salariés ou les personnes exerçant pour leur compte, ne peuvent se voir confier aucune mission d'expertise comptable ou toute autre mission contractuelle de la part de la société dont ils assurent le contrôle des administrateurs, de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société ou dont la société possède au moins le dixième de son capital. Il leur est interdit d'en recevoir un avantage quelconque en plus de la rémunération de la mission légale de certification.

Absence de sanction expresse de la violation des règles d'incompatibilité : Le CSC ne prévoit aucune sanction pénale pour violation des règles d'incompatibilité.

L'article 26 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 dispose : « Sous réserve des dispositions légales et réglementaires contraires, l'exercice illégal de la profession d'expert-comptable ou de la fonction de commissaire aux comptes, ainsi que l'usage abusif de ces titres ou les appellations de sociétés d'expertise comptable, de sociétés de commissariat aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou confusion avec ceux-ci constituent un délit puni des

mêmes peines que celles prévues par l'article 159 du code pénal sans préjudice des sanctions disciplinaires.

Sous les mêmes réserves indiquées ci-dessus, exerce illégalement la profession d'expert-comptable ou la fonction de commissaire aux comptes celui qui, sans être inscrit au tableau de l'ordre, en son propre nom et sous sa responsabilité, exécute habituellement des travaux prévus par l'alinéa premier de l'article deux ou par l'article 16 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988.

Est également considéré comme exerçant illégalement la profession d'expert-comptable ou la fonction de commissaire aux comptes celui qui, suspendu ou radié du tableau, ne se conforme pas, pendant la durée de la peine, aux dispositions prévues à cet effet.»

«Ce texte ne permet pas de sanctionner la violation des causes d'incompatibilité» (In Les sociétés commerciales 2013, Mellouli & Frikha, La maison du livre, page 264).

Sur le plan civil, les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers des conséquences dommageables des négligences et fautes par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions (article 272 du CSC, paragraphe premier).

De même, en cas d'incompatibilité, le commissaire aux comptes peut être relevé de ses fonctions par le juge des référés pour juste motif à la demande notamment d'un ou plusieurs actionnaires détenant 15% au moins du capital social de la société (article 264 du CSC). S'agissant d'un cas de juste motif, l'exigence de détention d'un quota de 15% du capital pour l'exercice de l'action en référé manque visiblement de bon sens.

Incompatibilité avec la fonction d'administrateur judiciaire d'une société contrôlée :

Article 440 du CC : Le conjoint du débiteur, ses ascendants ou descendants, ses parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement, ainsi que les salariés ayant été employés chez lui au cours des cinq dernières années précédant l'ouverture des procédures de règlement, **ou l'un des créanciers ou le commissaire aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs judiciaires.**

Ne peut être également nommé administrateur judiciaire, toute personne liée, par l'une des relations ci-dessus mentionnées, au gérant de la société, à son directeur général ou à son président directeur général ou à l'un des membres de son conseil d'administration ou à l'un des membres de

son directoire ou à son directeur général unique ou à l'un des membres de son conseil de surveillance ou à l'associé solidaire ou à tout associé.

Incompatibilité avec la fonction de syndic de faillite d'une société contrôlée :

Article 502 du CC : Ne peuvent être nommés comme syndic de faillite, l'époux du débiteur ou l'un de ses ascendants, descendants, parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement, ou celui qui était salarié auprès du débiteur au cours des cinq dernières années antérieures au jugement de la faillite ou l'un de ses créanciers. **Ne peut être également nommé syndic de faillite, le commissaire aux comptes de la société déclarée en faillite.**

Ne peut être nommé syndic de faillite toute personne liée, par l'un des liens ci-dessus mentionnés, avec le gérant de la société déclarée en faillite, son directeur général, son président directeur général ou avec l'un des membres de son conseil d'administration ou l'un des membres de son directoire ou son directeur général unique ou l'un des membres de son conseil de surveillance ou l'associé solidaire ou avec tout autre associé.

5. Révocation - Récusation du commissaire aux comptes

Article 260 du CSC, paragraphe 2 (SA et SARL) : L'assemblée générale ne peut révoquer le ou les commissaires aux comptes, 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.**

Article 264 du CSC (SA et SARL) : 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 ou du gérant,
- d'un ou plusieurs actionnaires ou associés détenant quinze pour cent au moins du capital de la société,
- du conseil du marché financier pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.

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

Article 45 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 (sociétés cotées en bourse) : Le président du tribunal de première instance de Tunis peut, sur demande motivée du président du Conseil du Marché Financier, ordonner par voie de référé la récusation du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale de sociétés faisant appel public à l'épargne et d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières et la nomination de celui qui le remplace conformément aux procédures des articles 13 et 13 bis du Code des Sociétés Commerciales.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes désigné par la justice demeure en fonction jusqu'à la désignation d'un commissaire aux comptes par l'organe compétent.

Extrait de l'article 51 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 (sociétés cotées en bourse) : « Sur délégation du collège du Conseil du Marché Financier, le Président peut saisir le Président du tribunal de première instance de Tunis à l'effet d'ordonner les interdictions temporaires de l'activité professionnelle, la saisie, la consignation de fonds, et la récusation de commissaires aux comptes.

6. Nullité de la nomination du commissaire

Article 263 du CSC, paragraphe 2 : Toute désignation de commissaire aux comptes faite en contravention aux dispositions du présent article et des articles 258, 259 et 260 du CSC est considérée comme nulle et non avenue et entraîne à l'encontre de la société contrevenante le paiement d'une amende égale à 2.000 dinars au moins et à 20.000 dinars au plus. La société encourt la même peine en cas de défaut de désignation de commissaire aux comptes par son assemblée générale.

Désignations frappées de nullité

- 1) Commissaires aux comptes non inscrits au tableau de l'Ordre (personnes physiques ou personnes morales).
- 2) Commissaire aux comptes désigné en infraction avec les règles de rotation dictées par l'article 13 bis du CSC.

Infractions à la loi non sanctionnées expressément par la nullité de la désignation

- 1) Désignation en infraction avec les règles d'incompatibilité de l'article 262 du CSC.
- 2) Désignation en infraction avec les articles 7 et 23 de la loi n° 88-108 relative à la profession d'expert-comptable.

7. Durée de la mission - révocation du commissaire aux comptes - Empêchement

Textes applicables

Article 13 (bis) du CSC : Le commissaire aux comptes est désigné pour une période de trois années renouvelable.

Toutefois, le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité

personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois, au moins, après trois mandats. Les modalités d'application du présent paragraphe sont fixées par décret (article 3 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006).

Les dispositions du deuxième paragraphe du présent article s'appliquent lors du renouvellement des mandats à partir du premier janvier 2009.

Texte de l'article 3 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006

Toute pratique pouvant entraîner directement ou indirectement un dépassement du nombre maximum de mandats successifs prévu par l'article 13 bis du code des sociétés commerciales constitue un manquement au principe de rotation.

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

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

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

Article 260 (alinéa 2) du CSC : L'assemblée générale ne peut révoquer le ou les commissaires aux comptes, 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.

Article 264 du CSC : Le ou les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions pour juste motif par le juge des référés à la demande :

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



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

Impossibilité d'exécution de la mission

Texte applicable

Article 268 du CSC : Le ou les commissaires aux comptes qui se trouvent dans l'impossibilité d'exécuter leurs missions doivent en avertir la société, et lui restituer, dans le mois qui suit la date de l'empêchement, les documents en leur possession accompagnés d'un rapport motivé. Ils doivent également en aviser le conseil de l'ordre des experts-comptables de Tunisie dans les mêmes délais.

8. Remplacement du commissaire aux comptes

Article 18 du code des devoirs professionnels de l'OECT : 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.
- Avoir informé son confrère par lettre recommandée avec accusé de réception de la sollicitation dont il est l'objet.

En outre, il doit 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.

Article 172 du CSC relatif à la constitution des sociétés anonymes ne faisant pas appel public à l'épargne : L'assemblée générale constitutive vérifie la souscription intégrale du capital social et la libération du montant exigible des actions. Elle se prononce sur l'approbation des statuts qui ne peuvent être modifiés qu'à l'unanimité de tous les souscripteurs. Elle nomme les premiers administrateurs et les premiers commissaires aux comptes conformément aux dispositions des articles 189 et 260 et suivants du CSC.

Les premiers administrateurs sont nommés pour une durée de trois années.

Leur mandat peut être renouvelé sauf stipulation contraire des statuts. Sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC, le commissaire aux comptes est nommé pour une période de trois années.

Le procès-verbal de la séance constate l'acceptation par les administrateurs et les commissaires aux comptes de leurs fonctions.

9. Rémunération du commissaire aux comptes

Textes applicables

Article 265 (alinéa 1) du CSC : Les commissaires aux comptes ne peuvent percevoir de rémunérations autres que celles prévues par la réglementation, ni bénéficier d'aucun avantage par convention.

Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003, portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie (1)

Les ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat,

Vu le code des sociétés commerciales promulgué en vertu de la loi n° 2000-93 du 3 novembre 2000, tel que complété par la loi n° 2001-117 du 6 décembre 2001,

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

Vu la loi n° 2002-16 du 4 février 2002, portant organisation de la profession des comptables et notamment son chapitre 3,

Vu le décret n° 89-541 du 25 mai 1989, fixant les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'Ordre des experts-comptables de Tunisie et notamment son article 8,

Vu l'arrêté des ministres de l'économie nationale et des finances du 12 octobre 1984, tel que modifié par l'arrêté du 23 janvier 1995, portant homologation du barème des honoraires des experts-comptables et des commissaires aux comptes des sociétés de Tunisie,

Arrêtent :

Article premier : Est homologué, le barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie, annexé au présent arrêté. Ce barème s'applique aux travaux d'audit annuel des comptes des entreprises résidentes à l'exclusion de toute autre. La réalisation de ces missions implique l'observation pour chaque exercice, des diligences normales de révision généralement admises au plan international et des normes de révision définies par l'ordre des experts-comptables de Tunisie et agréées par le ministre chargé des finances.

Est considérée auditeur des comptes, au sens du présent article, toute personne chargée d'une mission externe de commissariat ou de révision légale des comptes des entreprises résidentes en Tunisie conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur ou d'une mission de révision contractuelle afin de s'assurer de leur régularité et de leur sincérité et de les certifier.

Article 2 : L'application du barème annexé au présent arrêté est obligatoire. Toutefois, et sous réserve des obligations relatives aux diligences professionnelles et du principe d'indépendance, des honoraires supplémentaires peuvent être convenus dans les deux cas suivants :

1. L'accomplissement de missions spécifiques nécessitant la mise en œuvre d'une manière continue de diligences supplémentaires par rapport à celles prévues à l'article premier du présent arrêté et entrant dans le cadre des missions législativement et réglementairement dévolues aux auditeurs des comptes.

Ces honoraires supplémentaires sont fixés, d'un commun accord, entre l'auditeur des comptes et son client, préalablement à l'acceptation de la mission d'audit.

(1) Tel que modifié par l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24 septembre 2003, l'arrêté du ministre des finances et du commerce et de l'artisanat du 4 juillet 2006, l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce et de l'artisanat du 12 mai 2012 et l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce du 1^{er} mars 2016.

En cas d'apparition au cours du mandat desdites situations, les honoraires supplémentaires sont fixés d'un commun accord entre l'auditeur des comptes et son client, préalablement à l'exécution.

2. L'accomplissement des missions exceptionnelles d'une manière occasionnelle, législativement ou réglementairement dévolues aux auditeurs des comptes, qui peuvent survenir au cours de l'exécution du mandat.

Dans ce cas, les honoraires supplémentaires sont fixés, d'un commun accord, entre l'auditeur des comptes et son client préalablement à l'acceptation de la mission d'audit des comptes.

Dans tous les cas, l'auditeur des comptes doit porter à la connaissance de la commission de contrôle prévue par l'article 19 de la loi n° 88-108 sus-indiquée et l'organe l'ayant désigné, les diligences supplémentaires nécessaires à l'accomplissement de sa mission et ce que représentent lesdites diligences par rapport aux diligences normales ainsi que le montant des honoraires supplémentaires.

Article 3 : Sous réserve des obligations relatives aux diligences professionnelles et du principe d'indépendance, des honoraires supplémentaires peuvent être convenus dans le cas d'accomplissement des travaux nécessitant un volume supplémentaire d'intervention dans le cadre de la mission d'audit principale compte tenu des spécificités de l'entreprise, et ce, conformément aux conditions suivantes :

1. lesdits travaux doivent être compatibles avec la mission principale d'audit des comptes,

2. les spécificités doivent être conformes aux normes édictées par l'ordre des experts-comptables de Tunisie et approuvées par le ministre chargé des finances,

3. les éléments relatifs aux travaux supplémentaires doivent être précisés d'un commun accord entre le dirigeant de l'entreprise et l'auditeur des comptes qui fixe toutes les diligences professionnelles qu'il envisage d'accomplir au titre de ces travaux,

4. l'acceptation par l'organe ayant désigné l'auditeur de l'accomplissement de ces travaux ainsi que le montant des honoraires supplémentaires doit être préalable au commencement des travaux,

5. l'auditeur doit porter à la connaissance de la commission de contrôle, prévue par l'article 19 de la loi n° 88-108 sus-indiquée, l'accord conclu entre lui et l'entreprise ayant pour objet l'octroi d'honoraires supplémentaires et leur montant, et ce, dans les délais d'un mois à partir de la date de la conclusion dudit accord.

Article 4 (nouveau) (2) : Lorsque la mission d'audit est confiée à deux ou plusieurs auditeurs, les honoraires découlant de l'application du barème seront augmentés de 80%.

Article 5 : Le barème annexé au présent arrêté s'applique en se basant sur les critères définis ci-après :

(2) Abrogé et remplacé en vertu de l'article premier de l'arrêté des ministres des finances et du commerce et de l'artisanat du 4 juillet 2006 et ensuite en vertu de l'article premier de l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce du 1^{er} mars 2016.

1. critère total brut du bilan et les engagements hors bilan

: ce critère comporte le total brut du bilan sans déduction des amortissements et des provisions auquel s'ajoute un pourcentage de 20% du total des engagements hors bilan tels que arrêtés conformément au système comptable des entreprises. Ces engagements hors bilan ne doivent pas faire l'objet d'honoraires supplémentaires au sens des articles 2 et 3 de l'arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28 février 2003, portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie (3) ;

2. total des produits : ce critère comporte le total des produits, déduction faite des variations des stocks et augmenté de la taxe sur la valeur ajoutée ;

3. effectif total : l'effectif à retenir est constitué par la moyenne entre l'effectif au début et à la fin de l'exercice, personnel occasionnel en "année-homme" compris.

Article 6 : Les honoraires découlant du barème s'entendent hors taxes.

Article 7 : Lorsque la mission d'audit dévolue à une personne nécessite des déplacements d'une distance supérieure à 25 kilomètres du lieu d'implantation de son cabinet professionnel, les frais de déplacement sont payés en sus des honoraires, sur la base du tarif normal kilométrique correspondant à la catégorie ou au groupe moyen de location de voitures, à l'exclusion des taux journaliers ou des tarifs forfaitaires, et ce, par déplacement de quatre intervenants par véhicule.

Les frais de séjour des intervenants sont également pris en charge ou payés par le client sur la base des tarifs pratiqués par les établissements hôteliers appartenant à la catégorie "trois étoiles".

Article 8 : Les modalités de paiement des honoraires découlant de l'application du barème annexé au présent arrêté sont convenues d'un commun accord entre l'auditeur des comptes et son client. En cas de désaccord, les honoraires doivent être réglés comme suit :

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

Article 9 : Le barème annexé au présent arrêté s'applique :

- à toutes les missions d'audit contractuelles en vertu des conventions signées après la publication du présent arrêté,
- à toutes les missions d'audit légales et contractuelles afférentes aux exercices ouverts à partir du premier janvier 2015 (3),
- à toutes les missions d'audit légales des comptes commençant à partir de la date de publication du présent arrêté.

Article 10 : Le non-respect des dispositions du présent arrêté est considéré comme étant une situation incompatible avec les diligences professionnelles et une négligence de l'obligation d'indépendance portée sur l'auditeur des comptes.

(3) Abrogé et remplacé en vertu de l'article premier de l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce du 1^{er} mars 2016.



Article 11 : Sont abrogées, toutes les dispositions antérieures non conformes à cet arrêté, notamment celles de l'arrêté des ministres de l'économie nationale et des finances du 12 octobre 1984, tel que modifié par l'arrêté du 23 janvier 1995, portant homologation du barème des experts-comptables et des commissaires aux comptes des sociétés en Tunisie.

Barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie (4)

(Audit légal et contractuel)

1- Critère total brut du bilan et des engagements hors bilan

Palier en milliers de dinars	Tranche en milliers de D	Taux pour 1000 D	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 300	300		600	600
De 300 à 1 000	700	1,2880	901,6	1 501,6
De 1 000 à 3 000	2 000	0,6440	1 288	2 789,6
De 3 000 à 7 000	4 000	0,3220	1 288	4 077,6
De 7 000 à 15 000	8 000	0,1288	1030,4	5 108
De 15 000 à 35 000	20 000	0,0967	1 933,1	7 041,1
De 35 000 à 80 000	45 000	0,0644	2 898	9 939,1
De 80 000 à 200 000	120 000	0,0323	3 870,72	13 809,8
De 200 000 à 500 000	300 000	0,0129	3 864	17 673,8
De 500 000 à 1 000 000	500 000	0,0097	4 872	22 545,8
Au-delà de 1 000 000		0,0065		

2- Critère total produits

Palier en milliers de dinars	Tranche en milliers de D	Taux pour 1000 D	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 100	100		400	400
De 100 à 300	200	2,8980	579,6	979,6
De 300 à 700	400	1,9320	772,8	1 752,4
De 700 à 1 500	800	1,2880	1 030,4	2 782,8
De 1 500 à 3 000	1 500	0,6440	966	3 748,8
De 3 000 à 7 500	4 500	0,3220	1 449	5 197,8
De 7 500 à 20 000	12 500	0,1611	2 013,2	7 211
De 20 000 à 50 000	30 000	0,1288	3 864	11 075
De 50 000 à 120 000	70 000	0,0644	4 508	15 583
De 120 000 à 350 000	230 000	0,0323	7 418,88	23 001,9
Au-delà de 350 000		0,0161		

3- Critère effectif total

Palier nombre d'employés	Tranche en nombre d'employés	Taux par employé	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 50	50		700	700
De 50 à 150	100	10,9480	1 094,8	1 794,8
De 150 à 500	350	6,4400	2 254	4 048,8
De 500 à 1 200	700	3,2200	2 254	6 302,8
De 1 200 à 3 000	1 800	1,6100	2 898	9 200,8
De 3 000 à 7 000	4 000	1,2880	5 152	14 352,8
Au-delà de 7 000		0,9660		

(4) Supprimé et remplacé en vertu de l'article 2 de l'arrêté du ministre des finances et du ministre du commerce du 1^{er} mars 2016.

Fiche de calcul des honoraires

Critères	Montant	Cumul
Critère total brut du bilan et des engagements hors bilan (en milliers de D)		
- Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
- Honoraires correspondants à la fraction de la tranche _____	X	
Total (A)	A	A
Critère total des produits (en milliers de D)		
- Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
- Honoraires correspondants à la fraction de la tranche _____	X	
Total (B)	B	B
Critère effectif		
- Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
- Honoraires correspondants à la fraction de la tranche _____	X	
Total (C)	C	C
Montant des honoraires :		
Total général = A + B + C		A + B + C

Comptabilité spéciale des rémunérations du commissaire aux comptes

Texte applicable

Article 24 (loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable) : Le commissaire aux comptes doit établir une comptabilité spéciale de l'ensemble des rémunérations qu'il perçoit de la part des sociétés dont il assure le contrôle. Cette comptabilité fait ressortir pour chaque société le montant des sommes reçues en distinguant les honoraires et les remboursements éventuels de frais.

10. La rotation des commissaires aux comptes

Texte applicable

Article 13 (bis) (alinéa 2) du CSC : Le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois, au moins, après trois mandats. Les modalités d'application de cette disposition sont fixées par décret (article 3 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006).

Texte de l'article 3 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006

Toute pratique pouvant entraîner directement ou indirectement un dépassement du nombre maximum de mandats successifs prévu par l'article 13 bis du code des sociétés commerciales constitue un manquement au principe de rotation.

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

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

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

Commentaire

Un commissaire aux comptes personne physique ne peut assurer dans la même société plus que trois mandats successifs de trois ans chacun.

Pour les commissaires aux comptes personnes morales, comportant au moins trois associés experts-comptables, la période de cumul peut être étendue à cinq mandats à condition de changer l'associé et les collaborateurs chargés du dossier après trois mandats.

La limitation du nombre de mandats ne s'applique pas aux commissaires aux comptes techniciens de la comptabilité membres de la compagnie ni aux membres de l'ordre des experts-comptables dans les missions de commissariat aux comptes des sociétés non soumises à l'obligation de choisir leur commissaire aux comptes parmi les membres de l'ordre des experts-comptables de Tunisie.

Sociétés hors champ d'application de l'obligation de rotation de leur commissaire aux comptes

Toute société non soumise légalement à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de l'ordre des experts-comptables n'est pas concernée par la limitation du cumul de mandats successifs de son commissaire aux comptes. La dispense de la rotation obligatoire du commissaire aux comptes s'applique, à notre avis, dès lors que la société n'est pas tenue de désigner son commissaire aux comptes parmi les membres de l'ordre des experts-comptables alors même qu'elle choisit un membre de l'ordre des experts-comptables comme commissaire aux comptes.

Néanmoins, la règle de la rotation au terme de trois mandats successifs constituant une bonne pratique, les sociétés non concernées par l'obligation légale devraient l'appliquer pour leur bonne gouvernance.

Ne sont pas soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de l'ordre des experts-comptables de Tunisie les sociétés qui ne remplissent pas les ou deux des critères suivants (prévues par l'article 2 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006) :

- Total du bilan : Un million cinq cent mille dinars,
- Total des produits hors taxes : Deux millions de dinars,
- Nombre moyen des employés : Trente employés.

Comparaison avec les pratiques internationales

La limitation des mandats d'audit ou la rotation des associés est une pratique largement consacrée à l'échelle mondiale. D'autres techniques sont néanmoins utilisées pour pousser les activités d'audit vers d'avantage d'efficacité. Deux techniques ont particulièrement donné la preuve de leur efficacité :

- L'auto-certification par le dirigeant exécutif de la société (CEO) et son directeur financier (CFO) des états financiers, de l'efficacité du contrôle interne et de l'indépendance de l'auditeur financier externe.

- La publication des honoraires d'audit financier avec le détail éventuel de leurs composantes (audit et autres activités) et leur communication aux actionnaires.



MISSION GÉNÉRALE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1. Vérification de la régularité et de la sincérité des états financiers

Textes applicables

Article 258 du CSC : Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, la régularité des états financiers de la société et garantit leur sincérité conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Il veille au respect des dispositions prévues par les articles de 12 à 16 du CSC. Il doit informer par un rapport l'assemblée générale annuelle de toute violation des articles susvisés.

Article 266 du CSC (alinéas 1 et 2) : Le ou les commissaires aux comptes ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des états financiers, ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

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

Article 269 du CSC : Les commissaires aux comptes sont tenus de présenter leur rapport dans le mois qui suit la communication qui leur est faite des états financiers de la société. Si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les états financiers annuels de la société, en tenant compte des observations du ou des commissaires aux comptes, ces derniers devront rectifier leur rapport en fonction des observations sus-désignées. En cas de pluralité de commissaires aux comptes et de divergence entre leurs avis, ils doivent rédiger un rapport commun qui indique l'opinion de chacun d'eux.

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

Article 270 du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article précédent, les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions.

Les commissaires aux comptes doivent également signaler à l'assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

En outre, ils sont tenus de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité ne puisse être engagée pour violation de secret professionnel.

Possibilité de se faire assister ou se faire représenter

Texte applicable

Article 267 du CSC : Pour l'accomplissement de leurs missions, les commissaires aux comptes peuvent sous leur responsabilité, se faire assister ou se faire représenter par un ou plusieurs collaborateurs de leurs choix, titulaires d'une maîtrise qu'ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes.

2. L'évaluation du contrôle interne par le commissaire aux comptes

Texte applicable

Article 266 (alinéa 2) du CSC : Le commissaire aux comptes exprime son opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises. Il vérifie périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne.

Commentaire

Selon une réponse du ministre de la justice dans les débats parlementaires préparatoires, le commissaire aux comptes procède annuellement à la vérification de l'efficacité du système de contrôle interne en parallèle avec le contrôle des états financiers pour établir son rapport général à l'assemblée générale annuelle.

Ainsi, les insuffisances significatives du système de contrôle interne doivent faire l'objet d'une mention dans le rapport général du commissaire aux comptes qui peut, si le volume des remarques est important, renvoyer à un rapport séparé communiqué à l'assemblée.

Comparaison avec les pratiques internationales

À l'international, le premier dirigeant et le directeur financier procèdent séparément, une fois par an, à l'auto-évaluation du système de contrôle interne au regard de l'information financière. Ils certifient la qualité du système de contrôle interne (efficacité des procédures et réalité de leur bon fonctionnement). Aux USA, la loi Sarbanes-Oxley soumet les dirigeants exécutifs et financiers à l'obligation de certifier les états financiers et l'efficacité du contrôle interne pour les sociétés d'intérêt public.

En France, le Président du conseil établit un rapport annuel sur le contrôle interne. Le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général, ses observations sur le rapport du Président pour la partie des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article L.225-235 du code de commerce français).

3. Déclaration annuelle des dirigeants présentée au commissaire aux comptes

Texte applicable

Article 13 (quinter) du CSC : Les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables des sociétés commerciales, soumises conformément aux dispositions du CSC à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, **sont tenus de signer une déclaration annuelle présentée aux commissaires aux comptes** pour attester qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable. Le contenu de cette déclaration est fixé par arrêté du Ministre des Finances (arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006).

**Contenu de la déclaration annuelle
présentée au commissaire aux comptes,
tel que fixé par l'arrêté du ministre des finances
du 17 juin 2006 :**

Nom et adresse de la société :

À l'attention de l'auditeur : Date :

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit légal des états financiers de la société pour l'exercice comptable clos au 31 décembre visant à exprimer une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers de la société à la date du...., conformément aux normes comptables applicables en Tunisie (*dans le cas contraire, indiquer le référentiel identifié*).

Nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers, conformément aux normes comptables en vigueur (*dans le cas contraire, indiquer le référentiel comptable identifié*), nous vous confirmons au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, les informations et déclarations suivantes :

- Nous n'avons connaissance d'aucune irrégularité, concernant la direction ou les employés qui jouent un rôle important dans la définition et le fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne, susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers.

- Nous avons mis à votre disposition tous les livres comptables, toute la documentation afférente et tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et du conseil d'administration ou du conseil de surveillance.

- Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées.

- Nous confirmons que les états financiers ne contiennent aucune anomalie significative et aucune omission.

- Notre société s'est conformée à toutes les dispositions des accords contractuels dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers. Nous n'avons connaissance d'aucune violation ou de non-conformité par rapport aux exigences des autorités de régulation et de contrôle susceptible d'avoir un effet significatif sur les états financiers.

- Les éléments suivants ont été correctement enregistrés et, le cas échéant, une information y afférente a été donnée dans les notes aux états financiers :

- identité des parties liées, soldes et opérations entre parties liées,

- pertes dues aux engagements de vente et d'achat,

- accords en options de rachat d'actifs vendus précédemment,

- actifs donnés en garantie.

- Nous n'avons aucun projet ou intention susceptible d'altérer de manière significative la valeur comptable ou la classification des actifs et des passifs reflétée dans les états financiers.

- Nous n'avons aucun plan visant à abandonner des lignes de produits ou d'autres plans ou intentions qui auraient pour résultat d'aboutir à un stock excédentaire ou obsolète ainsi qu'aucun stock n'est comptabilisé à un montant supérieur à sa valeur nette de réalisation.

- La société est propriétaire de tous ses actifs et aucun n'a été nanté ou hypothéqué ou fait l'objet de sûretés, à l'exception de ceux mentionnés dans les notes aux états financiers conformément aux dispositions des normes comptables en vigueur.

- Nous avons enregistré tous les passifs et les engagements ou nous en avons donné information aux notes aux états financiers, selon le cas, et nous avons indiqué dans lesdites notes, conformément aux dispositions des normes comptables en vigueur, toutes les garanties accordées aux tiers.

- Tous les événements et éventualités postérieurs à la date de clôture et nécessitant une rectification des états financiers ou une mention dans les notes aux états financiers ont été traités conformément aux dispositions des normes comptables en vigueur.

- Tous les litiges ont été provisionnés dans les états financiers selon les montants fixés avec les conseillers juridiques et les avocats de la société. Aucune autre réclamation concernant un contentieux potentiel n'a été déposée ou n'est actuellement anticipée.

- Il n'existe pas d'accord formel ou informel de compensation de l'un quelconque de nos comptes de trésorerie ou de portefeuille. Tous nos accords et lignes de crédits autorisées sont décrits dans les notes aux états financiers conformément aux dispositions des normes comptables en vigueur.

La signature

Les organes de direction (Président-Directeur Général, Président du directoire, Directeur Général, Gérant)

Le chargé des affaires financières et comptables



Commentaire

Les organes de direction (gérant, P-DG, Directeur général) et les chargés des affaires financières (Directeur financier, Directeur administratif et financier) et comptables (Directeur de comptabilité, chef comptable) des sociétés soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de l'OECT doivent **signer une déclaration annuelle présentée au commissaire aux comptes pour attester qu'ils ont fourni les diligences nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la conformité des états financiers à la législation comptable.**

Cela implique pour ces personnes :

1) Qu'elles doivent s'assurer qu'il n'y a pas d'activités occultes non portées en comptabilité notamment en mettant en place une politique générale de transparence financière, fiscale et sociale et les contrôles internes permettant d'atteindre cet objectif de politique générale.

2) Que le premier dirigeant opérationnel (P-DG, DG ou gérant) ait des connaissances adéquates en matière de normes comptables.

3) Que le directeur financier et comptable ait une très bonne maîtrise des normes comptables et de leur traduction dans les états financiers.

Les personnes soumises à l'obligation d'attestation de diligences pour s'assurer de l'exhaustivité et de la conformité des états financiers aux normes comptables ont intérêt, pour leur propre confort juridique et professionnel, à documenter leur attestation par un check-list d'auto-contrôle.

Que se passe-t-il si une personne refuse de signer ?

Le commissaire aux comptes sera appelé à l'annoncer dans son rapport général.

Selon une réponse du ministre de la justice dans les débats parlementaires préparatoires, le fait de refuser de signer peut établir la preuve de la mauvaise foi de la personne.

Sociétés non concernées légalement par l'attestation de diligences

Toute société non soumise légalement à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes membre de

l'Ordre des Experts-Comptables n'est pas concernée par l'obligation faite à ses dirigeants et responsables financiers et comptables de délivrer au commissaire aux comptes une attestation de diligences. La dispense s'applique, à notre avis, dès lors que la société n'est pas tenue de désigner son commissaire aux comptes parmi les membres de l'ordre des experts-comptables alors même qu'elle choisit un membre de l'ordre des experts-comptables comme commissaire aux comptes. Néanmoins, la délivrance d'une attestation de diligences constituant une bonne pratique, les commissaires aux comptes membres de l'Ordre des Experts-Comptables ou de la Compagnie des Comptables auront intérêt à l'exiger même auprès des dirigeants et responsables des sociétés non tenus légalement par l'obligation de la délivrer.

4. Communication des réponses aux questions des associés et des rapports d'expertise au commissaire aux comptes

● Sociétés à responsabilité limitée

Réponses aux questions posées au gérant par les associés de SARL :

Texte applicable

Article 138 du CSC : Tout associé non gérant pourra, deux fois par exercice, poser une question écrite au gérant sur tout acte ou fait de nature à exposer la société à un péril.

Le gérant est tenu de répondre par écrit, dans le mois de la réception de la question. Sa réponse doit être obligatoirement communiquée au commissaire aux comptes s'il existe un.

Communication du rapport d'expertise au commissaire aux comptes

Texte applicable

Article 139 du CSC : Un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social peuvent, soit individuellement, soit conjointement, demander au juge des référés la désignation d'un expert ou d'un collège d'experts qui aura pour mission de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.

Le rapport d'expertise sera communiqué au demandeur, au gérant, et le cas échéant au commissaire aux comptes. Il sera annexé au rapport du commissaire aux comptes et communiqué aux associés avant l'assemblée générale ordinaire, et ce, dans les conditions prévues à l'article 128 du CSC.

● Sociétés anonymes

Réponses aux questions posées par les actionnaires sur tout acte ou fait susceptible de mettre en péril les intérêts de la société dans la société anonyme

Texte applicable

Article 284 bis du CSC : Tout associé ou associés détenant au moins 5% du capital d'une société anonyme ne faisant pas appel public à l'épargne, ou 3% du capital d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne ou détenant une participation au capital d'une valeur au moins égale à un million de dinars, sans être membre ou membres au conseil d'administration, peuvent poser au conseil d'administration, deux fois par année, des questions écrites au sujet de tout acte ou fait susceptible de mettre en péril les intérêts de la société.

Le conseil d'administration doit répondre par écrit dans le mois qui suit la réception de la question. Une copie de la question et de la réponse sont obligatoirement communiquées au commissaire aux comptes. Ces documents sont mis à la disposition des actionnaires à l'occasion de la première assemblée générale suivante.

Commentaire

Un actionnaire ou plusieurs actionnaires réunis détenant la quantité d'actions nécessaires peuvent poser des questions écrites au conseil d'administration, deux fois par année, portant sur tout acte ou fait susceptible de mettre en péril les intérêts de la société.

Conditions pour être éligible au droit de poser des questions écrites :

Pour pouvoir poser des questions écrites au conseil d'administration, il faut être actionnaire. La qualité d'actionnaire doit, par conséquent, être établie.

L'actionnaire doit détenir seul ou les actionnaires réunis doivent posséder ensemble :

- 5% du capital si la société anonyme ne fait pas appel public à l'épargne,
- 3% du capital si la société anonyme fait appel public à l'épargne,
- ou une participation au capital d'un montant au moins égal à un million de dinars.

Actionnaires exclus du droit de poser des questions écrites :

Les actionnaires qui sont membres du conseil d'administration ne peuvent pas poser des questions

écrites au conseil d'administration dans le cadre de l'article 284 bis du CSC.

Objet des questions écrites :

Les questions écrites ne peuvent porter que sur un acte ou un fait susceptible de mettre en péril les intérêts de la société.

Obligation du conseil d'administration :

Lorsque la question est posée par un actionnaire ou un groupe d'actionnaires n'occupant pas les fonctions d'administrateur et détenant la quantité nécessaire d'actions pour être éligible à poser des questions écrites au conseil d'administration, et que la question porte sur un acte ou un fait susceptible de mettre en péril les intérêts de la société, le conseil d'administration doit :

- 1) répondre par écrit dans le mois qui suit la réception de la question,
- 2) communiquer obligatoirement une copie de la question et de la réponse au commissaire aux comptes,
- 3) mettre à la disposition des actionnaires les questions posées et les réponses données à l'occasion de l'assemblée générale la plus proche.

Rapport d'expertise judiciaire sur une ou plusieurs opérations de gestion dans la SA

Texte applicable

Article 290 bis du CSC : Un ou plusieurs actionnaires détenant au moins dix pour cent du capital social peuvent, soit individuellement ou conjointement, demander au juge des référés la désignation d'un expert ou d'un collège d'experts qui aura pour mission de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.

Le rapport d'expertise est communiqué au demandeur ou aux demandeurs, au ministère public, et selon le cas, au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance, au commissaire aux comptes, et, le cas échéant, au comité permanent d'audit, ainsi qu'au conseil du marché financier pour les sociétés faisant appel public à l'épargne. Ce rapport doit être annexé au rapport du commissaire aux comptes et mis à la disposition des actionnaires au siège social en vue de la prochaine assemblée générale ordinaire ou extraordinaire et ce dans les conditions prévues à l'article 274 et suivants du CSC.

Commentaire

Un ou plusieurs actionnaires détenant au moins 10% du capital social peuvent demander au **juge des référés** la désignation d'un expert ou d'un collège d'experts

(3 experts) pour procéder à une expertise judiciaire et présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.

Conditions de recevabilité :

L'action n'est recevable que si l'actionnaire ou le groupe d'actionnaires apporte la preuve qu'il détient, à la date de la demande, 10% du capital au moins et que l'expertise demandée porte sur une ou plusieurs opérations déterminées.

Selon la cour de cassation française rapportée par Francis Lefebvre (sociétés commerciales 2010, § 13084) :

1) «La recevabilité de la demande d'expertise n'est pas subordonnée à la preuve que les organes sociaux aient méconnu l'intérêt de la société et détourné les pouvoirs de sa finalité....» (Cass. com. 15/07/1987 : Bull. civ. IV n° 193).

2) «Cependant, la demande doit revêtir un caractère sérieux» (Cass. com. 15/07/1987, précité, cass. com. 22/03/1988 : Bull. civ. IV n° 124).

3) «Le caractère sérieux peut résulter d'une présomption d'irrégularité des opérations contestées....» (Cass. com. 05/05/2009 n° 08-15-313 : BRIDA 10/09 inf 1).

Il peut aussi être établi par le risque d'atteinte à l'intérêt social (Cass. com. 10/02/1998 n° 431 : RJDA 6/98 n° 736).

Destination et communication du rapport

d'expertise :

Le rapport d'expertise judiciaire est communiqué :

- 1)** au(x) demandeur(s),
- 2)** au ministère public,
- 3)** au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance,
- 4)** au commissaire aux comptes,

et le cas échéant :

- 5)** au comité permanent d'audit, et
- 6)** au conseil du marché financier pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.

Publication du rapport d'expertise judiciaire :

Le rapport d'expertise :

- 1)** doit être annexé au rapport du commissaire aux comptes, et

2) mis à la disposition des actionnaires au siège social en vue de la prochaine assemblée générale, qu'elle soit ordinaire ou extraordinaire, 15 jours au moins avant la date prévue pour la tenue de l'assemblée.

5. Contrôle du respect de la réglementation relative aux conventions

Les conventions dans la SA

Textes applicables

Article 200 (nouveau) du CSC :

I. Evitement des conflits d'intérêts

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

II- Des opérations soumises à autorisation, à approbation et à audit

1. Toute convention conclue directement ou par personne interposée entre la société, d'une part, et le président de son conseil d'administration, son administrateur délégué, son directeur général, l'un de ses directeurs généraux adjoints, l'un de ses administrateurs, l'un des actionnaires personnes physiques y détenant directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieurs à dix pour cent, ou la société la contrôlant au sens de l'article 461 du CSC, d'autre part, est soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration à la lumière d'un rapport spécial dressé par le ou les commissaires aux comptes indiquant les impacts financiers et économiques des opérations présentées, sur la société.

Les dispositions du précédent sous-paragraphe s'appliquent également aux conventions dans lesquelles les personnes visées ci-dessus sont indirectement intéressées.

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

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

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

- la cession des fonds de commerce ou d'un de leurs éléments, ou leur location à un tiers, à moins qu'elles ne constituent l'activité principale exercée par la société ;
- l'emprunt important conclu au profit de la société dont les statuts fixent le minimum ;

- la vente des immeubles lorsque les statuts le prévoient ;
- la garantie des dettes d'autrui, à moins que les statuts ne prévoient une dispense de l'autorisation, de l'approbation et de l'audit dans la limite d'un seuil déterminé. Les dispositions ci-dessus ne s'appliquent pas aux banques et aux établissements financiers et d'assurance.
- La cession de 50% ou plus de la valeur comptable brute des actifs immobilisés de la société.

Le conseil d'administration examine l'autorisation à la lumière d'un rapport spécial dressé par le ou les commissaires aux comptes indiquant les impacts financiers et économiques des opérations présentées, sur la société.

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

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

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

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

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

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

III- Des opérations interdites

À l'exception des personnes morales membres du conseil d'administration, il est interdit au président-directeur général, au directeur général, à l'administrateur délégué, aux directeurs

généraux adjoints et aux membres du conseil d'administration ainsi qu'aux conjoint, ascendants, descendants et toute personne interposée au profit de l'un d'eux, de contracter sous quelque forme que ce soit, des emprunts avec la société, de se faire consentir par elle une avance, un découvert en compte courant ou autrement, ou d'en recevoir des subventions, ainsi que de faire cautionner ou avaliser par elle leurs engagements envers les tiers, sous peine de nullité du contrat.

L'interdiction prévue à l'alinéa précédent s'applique aux représentants permanents des personnes morales membres du conseil d'administration.

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

IV. Des opérations libres

Les dispositions du paragraphe II ci-dessus ne s'appliquent pas aux conventions relatives aux opérations courantes conclues à des conditions normales. Les dispositions du paragraphe III ne s'appliquent pas aux opérations courantes conclues à des conditions normales par les banques et établissements financiers.

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

Article 202 du CSC : Tout avantage, précisé à l'article 200 du CSC, procuré par l'effet des conventions au président ou au directeur général ou au directeur général adjoint ainsi qu'à un ou plusieurs membres du conseil d'administration au détriment de la société, ne les exonère pas de la responsabilité.

Nonobstant la responsabilité de l'intéressé, **les conventions sus-indiquées à l'article 200 du CSC, contractées sans l'autorisation préalable du conseil d'administration, peuvent faire l'objet d'annulation si elles entraînent des dommages à la société.**

L'action en annulation se prescrit dans un délai de trois ans à compter de la date de la convention.

Toutefois, si la convention a été dissimulée, le point de départ du délai de prescription est reporté au jour où elle a été révélée.

La nullité peut être couverte par un vote de l'assemblée générale intervenant sur rapport spécial des commissaires aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.

Dans ce cas, l'intéressé ne peut pas prendre part au vote et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité.

Article 203 (nouveau) du CSC : Les commissaires aux comptes doivent s'assurer, dans le cadre de leurs missions et

sous leur responsabilité, du respect des dispositions des articles 200, 201 et 202 du CSC.

Article 204 du CSC : L'assemblée générale peut allouer aux membres du conseil d'administration en rémunération de leur activité, une somme fixée annuellement à titre de jetons de présence.

Le montant de cette rémunération est porté aux charges d'exploitation de la société.

Article 205 du CSC : Le conseil d'administration peut allouer des rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats confiés aux membres du conseil d'administration, dans ce cas, ces rémunérations portées aux charges d'exploitation de la société, sont soumises aux dispositions des articles 200 et 202 du CSC.

Article 206 du CSC : Les membres du conseil d'administration ne peuvent recevoir de la société aucune rémunération autre que celles prévues aux articles 204 et 205 du CSC.

Toute clause statutaire contraire est réputée non écrite.

● Les conventions dans la SARL

Texte applicable

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

L'assemblée générale statue sur ce rapport, sans que le gérant ou l'associé intéressé puisse prendre part au vote, ou que leurs parts soient prises en compte pour le calcul du quorum ou de la majorité.

Lorsque la société ne comporte qu'un seul associé, la convention conclue avec la société doit faire l'objet d'un document joint aux états financiers.

Les conventions non approuvées produisent leurs effets, mais le gérant ou l'associé contractant seront tenus pour responsables, individuellement et solidairement s'il y a lieu, des dommages subis par la société de ce fait.

Les dispositions du présent article s'appliquent aux conventions passées avec une société **dont un associé solidairement responsable, gérant, administrateur, directeur général ou membre du directoire ou membre du conseil de surveillance est simultanément gérant ou associé de la société à responsabilité limitée.**

Sont également soumis aux procédures mentionnées dans les paragraphes précédents du présent article :

- la cession des fonds de commerce ou d'un de leurs éléments, ou leur location à un tiers, à moins que ces opérations ne constituent l'activité principale exercée par la société,

- la cession de plus que cinquante pour cent de la valeur comptable brute des actifs immobilisés de la société,

- l'emprunt important conclu au profit de la société dès lors que les statuts en 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 des procédures visées dans la limite d'un seuil déterminé.

● Les conventions dans les groupes de sociétés

Texte applicable

Article 475 du CSC : Lorsque deux sociétés ou plus appartenant à un groupe de sociétés ont les mêmes dirigeants, les conventions conclues entre la société mère et l'une des sociétés filiales ou entre sociétés appartenant au groupe sont soumises à des procédures spécifiques de contrôle consistant en leur approbation par l'assemblée générale des associés de chaque société concernée, sur la base d'un rapport spécial établi par le commissaire aux comptes à l'effet si la société concernée est soumise à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

Le contrôle n'est pas obligatoire si la convention porte sur une opération courante conclue à des conditions normales.

6. Obligation de convoquer le commissaire aux comptes à la réunion du conseil d'administration qui établit les états financiers ou les états intermédiaires

Texte applicable

Article 266 (bis) du CSC : Le ou les commissaires aux comptes de la société **sont obligatoirement convoqués pour assister à toutes les réunions du conseil d'administration ou du conseil de surveillance et du directoire qui établissent les états financiers annuels ou qui examinent les états financiers intermédiaires**, ainsi qu'à toutes les assemblées générales.

7. Obligation de convoquer le commissaire aux comptes à toutes les assemblées

Texte applicable

Article 266 (bis) du CSC : Le ou les commissaires aux comptes de la société **sont obligatoirement convoqués** pour assister à toutes les réunions du conseil d'administration ou du conseil de surveillance et du directoire qui établissent les états financiers annuels ou qui examinent les états financiers intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées générales.

8. Délit d'entrave et de non fourniture de documents

Texte applicable

Article 13 (sexies) 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.

Commentaire

Définition de l'infraction : Commet un délit tout dirigeant de société qui :

- entrave les travaux du commissaire aux comptes ; ou
- refuse de fournir à la demande du commissaire aux comptes, par tout moyen qui laisse une trace écrite, les documents nécessaires à l'exercice de sa mission.

Tel que rédigé, le texte peut laisser penser qu'il n'exige pas de démontrer la mauvaise foi du dirigeant qui, pourtant, dans la pratique, doit paraître évidente.

Une réponse du ministre de la justice dans les débats parlementaires préparatoires confirme que l'élément intentionnel est un élément constitutif de l'infraction.

Selon une réponse du ministre de la justice dans les débats parlementaires préparatoires, la non convocation répétée du commissaire aux comptes aux assemblées ou à la réunion du conseil qui arrête les comptes annuels ou intermédiaires peut constituer une entrave aux travaux du commissaire aux comptes.

Il appartiendra à la doctrine et à la jurisprudence de définir ce qu'il conviendra d'entendre par entrave.

9. Nullité de la décision d'approbation des états financiers sans rapport du commissaire aux comptes dans la société anonyme

Texte applicable

Article 275 du CSC : L'assemblée générale ordinaire doit se réunir au moins une fois par année et dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice comptable, et ce pour :

- contrôler les actes de gestion de la société,
- approuver selon le cas, les comptes de l'exercice écoulé,
- **prendre les décisions** relatives aux résultats **après avoir pris connaissance du rapport** du conseil d'administration ou de celui du directoire et de celui **du commissaire aux comptes**.

Est nulle, la décision de l'assemblée générale portant approbation des états financiers si elle n'est pas précédée par la présentation des rapports du ou des commissaires aux comptes.

10. Droit de demander en référé l'annulation des résolutions de l'assemblée générale ordinaire annuelle sans la communication du rapport du commissaire aux comptes dans les SARL où la désignation d'un CAC est obligatoire (article 128 du CSC)

Aux termes de l'article 128, paragraphe 7 du CSC, «Le tribunal est saisi de l'action en annulation des délibérations prises en violation des dispositions de l'article 128 du CSC relatif à l'assemblée générale ordinaire annuelle dans la SARL. Le tribunal statue, dans ce cas, selon les procédures de la justice en référé.

Article 128 du CSC : L'assemblée générale ordinaire annuelle doit être tenue dans un délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice social.

Trente jours au moins avant la tenue de l'assemblée générale ayant pour objet l'approbation des états financiers, les documents suivants seront communiqués aux associés par écrits recommandés avec accusé de réception ou tout autre moyen laissant une trace écrite ou ayant la force probante de l'acte écrit :

- le rapport de gestion,
- l'inventaire des biens de la société,
- les états financiers,
- le texte des résolutions proposées,
- le rapport du commissaire aux comptes au cas où sa désignation est obligatoire.

Un ou plusieurs associés, représentant au moins cinq pour cent du capital social, peuvent demander d'ajouter l'inscription de projets dans l'ordre du jour pour délibérations. Ces projets sont inscrits à l'ordre du jour de l'assemblée générale après avoir envoyé, à la société, par l'associé ou lesdits associés un écrit recommandé avec accusé de réception ou tout autre moyen laissant une trace écrite ou ayant la force probante de l'acte écrit. La demande devra être envoyée avant la tenue de la première assemblée générale.

Tout associé peut poser par écrit des questions au gérant, et ce, huit jours au moins avant la date prévue pour la tenue de l'assemblée générale.

Le gérant sera tenu de répondre aux questions écrites au cours de l'assemblée générale.

Tout associé peut, à tout moment, prendre connaissance sur place des documents visés ci-dessus concernant les trois derniers exercices et se faire aider par un expert-comptable ou un comptable.

Le tribunal est saisi de l'action en annulation des délibérations prises en violation des dispositions ci-dessus et y statuera selon les procédures de la justice en référé.

Toute clause statutaire contraire aux prescriptions ci-dessus énoncées est réputée non avenue.

11. Procédure d'alerte

Texte applicable

Code de commerce, Livre IV - Des procédures collectives :

Obligations

Article 420 du CC : Le commissaire aux comptes de l'entreprise est chargé de demander par écrit au dirigeant, des éclaircissements relatifs à tous actes ou données menaçant la continuité de l'activité de l'entreprise, relevés à l'occasion de l'accomplissement de ses fonctions. Ce dernier doit y répondre par écrit dans un délai de huit jours à compter de la réception de la demande du commissaire aux comptes. A défaut de réponse, ou en cas de réponse insuffisante, le commissaire aux comptes soumet la question au conseil d'administration de l'entreprise ou à son conseil de surveillance, et en cas d'urgence il convoque l'assemblée générale des actionnaires, et ce, dans un délai ne dépassant pas un mois de la date de réception de la réponse ou de l'expiration du délai de réponse.

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

Sanction

Article 593 du code de commerce : Est puni d'une amende de mille à dix mille dinars, le propriétaire de l'entreprise ou son dirigeant qui s'abstient sciemment à la notification conformément aux dispositions de l'article 419 du code de commerce ou s'abstient sciemment de présenter les documents et renseignements cités à l'article 417 ou par l'article 435 du code de commerce sans motif sérieux.

Est puni d'un emprisonnement de six mois à trois ans et d'une amende de mille à dix mille dinars ou de l'une de ces deux peines :

- quiconque qui commet une fausse déclaration, dissimule ses biens ou ses dettes même partiellement, ou contrefait sciemment un document ou fait usage d'un document susceptible d'influer sur la décision d'ouverture de la procédure du règlement ou sur le programme de redressement.

- quiconque qui empêche sciemment ou tente d'empêcher les procédures du règlement judiciaire à quelque étape qu'elle soit.

- le propriétaire de l'entreprise ou son dirigeant qui s'abstient de présenter la comptabilité à l'administrateur judiciaire ou au syndic de la faillite ou au tribunal saisi de l'affaire.

Article 594 du code de commerce : Est, également, puni des mêmes sanctions pécuniaires citées à l'article précédent le commissaire aux comptes qui s'abstient de la notification bien qu'il ait eu connaissance des difficultés de l'entreprise.

12. Responsabilité pénale du commissaire aux comptes

1- Sanction de la non révélation des faits délictueux

Texte applicable

Article 271 du CSC : Est puni d'un emprisonnement d'un an à

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

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

Article 125 du CSC : Sans préjudice des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les commissaires aux comptes sont désignés, dans tous les cas, pour une période de trois années. Leurs attributions, missions, obligations et responsabilités, ainsi que les conditions de leur révocation et de leur rémunération sont fixées conformément aux dispositions des articles 258 à 273 du CSC.

Il en est de même pour le régime des incompatibilités et des interdictions.

(1) Délit de confirmation d'informations mensongères

Le texte emploie une formule très large : il s'applique donc :

- aux informations contenues dans les rapports écrits ;

- aux informations verbales que le commissaire aux comptes peut être appelé à donner soit au cours des assemblées générales soit même en dehors des assemblées générales ;

- **il s'étend aussi à la réticence coupable :** c'est le cas du commissaire aux comptes qui, dans un rapport, passe volontairement sous silence des irrégularités qu'il a constatées, donne ou confirme par là même des informations mensongères se rattachant à l'exercice de sa mission et concernant la situation de la société.

Ce délit suppose la mauvaise foi c'est-à-dire la connaissance par le commissaire aux comptes du caractère mensonger des faits qu'il énonce ou qu'il confirme.

Prescription : Trois ans à partir du jour où l'information mensongère est donnée ou confirmée par le Commissaire aux comptes.

(2) Délit de non révélation des faits délictueux : Ce délit comporte trois éléments :

1°) Il faut qu'il y ait fait délictueux : à ce niveau, il y a lieu de préciser que le Commissaire aux

comptes qui s'est abstenu de révéler ne saurait justifier son silence en arguant de ce qu'il ignorait le caractère délictueux, ses fonctions lui font un devoir de connaître la législation pénale.

2°) Il faut en deuxième lieu que le Commissaire aux comptes ait connu les faits qu'il n'a pas dénoncés. En principe, c'est à la prévention de prouver cette prise de connaissance.

Toutefois, la jurisprudence française a depuis longtemps considéré que l'ignorance du fait n'est pas dans certains cas une cause de non culpabilité puisque le Commissaire aux comptes est là pour contrôler le fait. C'est seulement dans le cas où l'exercice normal de ses diligences ne lui permet pas d'avoir connaissance de l'infraction commise que le Commissaire aux comptes échappe à la répression.

Il a été jugé par la cour d'appel de Paris que l'absence de contrôle équivaut prise de connaissance.

3°) **L'abstention volontaire : l'abstention est plus que le simple retard.** Elle suppose que le temps normal soit dépassé, l'appréciation du délai normal relève du juge du fait.

Dans tous les cas, il y a lieu de se rappeler que la révélation doit en principe être immédiate.

Prescription : Trois ans à partir du jour où le délit est réputé consommé, c'est-à-dire du jour où il est devenu constant que le Commissaire aux comptes a négligé d'aviser le procureur de la république.

2- Délit d'entrave applicable aux dirigeants qui entravent les travaux du Commissaire aux comptes ou refusent de lui présenter les documents demandés dans le cadre de la mission

Texte applicable

Article 13 (sexies) 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.

3. Délit de non rotation du Commissaire aux comptes ou d'absence de désignation de Commissaire aux comptes applicable à la personne morale

Texte applicable

Article 263 du CSC : Les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent pendant les cinq années qui suivent la cessation de leurs fonctions.

Toute désignation de commissaire aux comptes faite en contravention aux dispositions du présent article et des articles 258, 259 et 260 du CSC est considérée comme nulle et non avenue et entraîne à l'encontre de la société contrevenante le paiement d'une amende égale à 2.000 dinars au moins et à 20.000 dinars au plus. La société encourt la même peine en cas de défaut de désignation de commissaire aux comptes par son assemblée générale.

Article 258 du CSC : Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, la régularité des états financiers de la société et garantit leur sincérité conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Il veille au respect des dispositions prévues par les articles de 12 à 16 du CSC. Il doit informer par un rapport l'assemblée générale annuelle de toute violation des articles susvisés.

Article 259 (nouveau) du CSC : Les fonctions de commissaire aux comptes peuvent être assurées par les personnes physiques et par les sociétés professionnelles qui y sont légalement habilitées. Le commissaire aux comptes doit tenir un registre spécial conformément à la législation en vigueur.

Article 260 du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC, l'assemblée générale des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes pour une période de trois années.

L'assemblée générale ne peut révoquer le ou les commissaires aux comptes, 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.

Article 13 bis du CSC : Le commissaire aux comptes est désigné pour une période de trois années renouvelable.

Toutefois, le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois, au moins, après trois mandats. Les modalités d'application du présent paragraphe sont fixées par le décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006, portant application des dispositions des articles 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater et 256 bis du CSC.

Les dispositions du deuxième paragraphe du présent article s'appliquent lors du renouvellement des mandats à partir du premier janvier 2009.

Article 125 du CSC : Sans préjudice des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les commissaires aux comptes sont désignés, dans tous les cas, pour une période de trois années. Leurs attributions, missions, obligations et responsabilités, ainsi que les conditions de leur révocation et de leur rémunération sont fixées conformément aux dispositions des articles 258 à 273 du CSC.

Il en est de même pour le régime des incompatibilités et des interdictions.

4. Délit de non désignation d'un commissaire aux comptes applicable au gérant de SARL

Texte applicable

Article 147 du CSC (extrait) : Sont punis d'une amende de 500 à 5.000 dinars les gérants qui :

5) n'ont pas respecté les dispositions de l'article 123 du CSC.

Article 123 (nouveau) du CSC : Lorsque la désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes s'impose en application de l'article 13 du CSC, cette désignation est effectuée par les associés délibérant aux conditions de quorum et de majorité propres aux assemblées générales ordinaires.

Un ou plusieurs associés, **représentant au moins cinq pour cent du capital social**, peuvent demander l'insertion à l'ordre du jour de l'assemblée générale ordinaire la question de désignation d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes, même si la société n'en est pas tenue du fait qu'elle ne répond pas aux critères prévus par l'article 13 du CSC. Dans ce cas, l'assemblée générale ordinaire examine la demande conformément aux procédures mentionnées au paragraphe précédent.

5- Délit de défaut d'alerte à la commission de suivi des entreprises économiques en difficultés

Aux termes de l'article 594 du code de commerce, est puni d'une amende de mille à dix mille dinars le commissaire aux comptes qui s'abstient de la notification à la commission de suivi des entreprises économiques des signes qui peuvent entraîner, si elles persistent, sa cessation des paiements, bien qu'il ait eu connaissance des difficultés de l'entreprise.

Ce délit est, sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, hors du champ d'application du délit de non révélation des faits délictueux pour le commissaire aux comptes concerné.

6- Crime de blanchiment d'argent

Aux termes de l'article 96 de la loi anti-blanchiment n° 2015-26 du 7 août 2015, les peines applicables aux dirigeants, agents ou associés pour blanchiment d'argent sont étendues aux commissaires aux comptes dont la responsabilité personnelle est établie.

7- Applicabilité de l'obligation de déclaration de soupçon à la Commission Tunisienne des Analyses Financières (CTAF) aux commissaires aux comptes

Arguant du fait que les personnes soumises à cette obligation sont celles énumérées par l'article 107 de la loi anti-blanchiment n° 2015-26 du 7 août 2015 qui ne retient que l'expert-comptable, l'Ordre des Experts comptables de Tunisie a dans sa norme professionnelle (avril 2018) écarté les commissaires aux comptes du champ d'application de cette obligation prévue par l'article 125 de la loi anti-blanchiment et sanctionnée par l'article 136 de la même loi.

La discrimination entre expert-comptable et commissaire aux comptes qui s'appuie sur une interprétation littérale de la loi anti-blanchiment crée un grand point d'interrogation sur la logique de l'intégration de la profession de commissaire aux comptes au sein de l'Ordre des Experts comptables ! C'est comme si on intégrait une profession, celle des commissaires aux comptes, dans un ordre professionnel qui n'est pas le sien.

MISSIONS SPÉCIALES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1. Convocation par le commissaire aux comptes de l'assemblée générale en cas de nécessité dans la société anonyme

Texte applicable

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

1) le ou les commissaires aux comptes,

2) un mandataire nommé par le tribunal sur demande de tout intéressé en cas d'urgence ou à la demande d'un ou plusieurs actionnaires détenant au moins cinq pour cent du capital de la société anonyme lorsqu'elle ne fait pas appel public à l'épargne ou trois pour cent lorsqu'elle fait appel public à l'épargne,

3) le liquidateur,

4) les actionnaires détenant la majorité du capital social ou des droits de vote après offre publique de vente ou d'échange ou après cession d'un bloc de contrôle.

Sauf clause contraire des statuts, les assemblées générales d'actionnaires sont tenues au siège social ou en tout autre lieu du territoire tunisien.

Toute assemblée dont la convocation n'est pas conforme aux modalités ci-dessus mentionnées peut être annulée. Toutefois, l'action en nullité n'est pas recevable lorsque tous les actionnaires y étaient présents ou représentés.

2. Intervention du commissaire aux comptes pour la désignation d'un mandataire chargé de convoquer l'AGO en vue de procéder à l'élection des administrateurs de sociétés anonymes

Texte applicable

Article 195 (nouveau) du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article 210 du CSC, en cas de vacance d'un poste au conseil d'administration, suite à un décès, une incapacité physique, une démission ou à la survenance d'une incapacité juridique, le conseil d'administration peut, entre deux assemblées générales, procéder à des nominations à titre provisoire.

La nomination effectuée conformément à l'alinéa précédent est soumise à la ratification de la prochaine assemblée générale ordinaire. Au cas où l'approbation n'aura pas lieu, les délibérations prises et les actes entrepris par le conseil n'en seront pas moins valables.

Lorsque le nombre des membres du conseil d'administration devient inférieur au minimum légal, les autres membres doivent convoquer immédiatement l'assemblée générale ordinaire en vue du comblement de l'insuffisance du nombre des membres.

Lorsque le conseil d'administration omet de procéder à la nomination requise ou de convoquer l'assemblée générale, tout actionnaire ou le commissaire aux comptes peuvent demander au juge des référés la désignation d'un mandataire chargé de convoquer l'assemblée générale en vue de procéder aux nominations nécessaires ou de ratifier les nominations prévues à l'alinéa premier du présent article.

3. Rapport sur la suppression du droit préférentiel de souscription dans les sociétés anonymes

Texte applicable

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

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

4. Emission d'obligations convertibles (Société anonyme)

Texte applicable

Article 340 du CSC : L'assemblée générale extraordinaire, sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et

sur le rapport spécial des commissaires aux comptes, relatifs aux bases de conversion proposées, autorise l'émission d'obligations convertibles en actions auxquelles les dispositions relatives à l'émission d'obligations sont applicables.

5. Scission des actions en certificat d'investissement et certificat de droit de vote (Société anonyme)

Texte applicable

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

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

6. Attestation du certificat de créances incorporées au capital de SA

Texte applicable

Article 305 du CSC : La preuve du versement du montant des actions en compensation des créances échues sur la société est établie par un certificat délivré par le conseil d'administration et approuvé par le commissaire aux comptes. Ce certificat tient lieu du certificat visé à l'article 304 du CSC.

7. Réduction du capital

Texte applicable à la réduction du capital de la SA

Article 307 (alinéa 1) du CSC : L'assemblée générale extraordinaire décide la réduction du capital selon les conditions requises pour la modification des statuts, suite à un rapport établi par le commissaire aux comptes.

Texte applicable à la réduction du capital de la SARL

Article 136 (alinéa 2) du CSC : Au cas où un ou plusieurs commissaires aux comptes ont été nommés, le projet de réduction du capital leur est communiqué trois mois au moins avant la date de la tenue de l'assemblée générale extraordinaire qui doit en délibérer. Celui-ci ou ceux-ci doivent établir un rapport adressé à l'assemblée générale indiquant leur appréciation sur les causes et les conditions de la réduction proposée.

8. Transformation de sociétés

Texte applicable (SARL)

Aux termes de l'article 144 du CSC, la transformation d'une SARL en société anonyme donne lieu à un rapport spécial élaboré par un expert-comptable ou un comptable et non par le commissaire aux comptes.

Article 144 du CSC : La société à responsabilité limitée est transformée en société anonyme par décision de l'assemblée générale extraordinaire qui délibère selon les conditions visées à l'article 131 du CSC après présentation d'un rapport spécial sur la situation de la société élaboré par un expert-comptable ou un comptable. Dans ce cas, les actifs non liquides seront évalués conformément aux articles 173 et 174 du CSC.

Par dérogation aux dispositions de l'alinéa ci-dessus, la décision de transformation peut être prise à la majorité des associés représentant au moins la moitié du capital social si ce dernier est supérieur à cent mille dinars.

L'inobservation des prescriptions ci-dessus entraîne la nullité de la décision de transformation.

Texte applicable (société anonyme)

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

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

9. Fusion

Textes applicables (Régime normal)

Article 413 du CSC : La fusion doit être précédée par un projet de fusion qui arrête et précise toutes les conditions et les conséquences de l'opération.

Le projet de fusion doit contenir :

- 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.

Article 417 du CSC : Un expert spécialisé inscrit sur la liste des experts judiciaires 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 établit sous sa propre responsabilité un rapport écrit sur les modalités de la fusion après avoir pris connaissance de tous les documents nécessaires que la société concernée par la fusion ou l'absorption doit lui communiquer, elle doit, en outre, lui permettre d'effectuer toutes les investigations nécessaires. L'expert évalue, également, les apports en nature et les avantages particuliers.

Il vérifie si la parité d'échange est équitable et que la valeur attribuée au patrimoine objet de la transmission est réelle. Il précise la ou les méthodes suivies pour la détermination des parités d'échange et indique si elles sont adéquates et doit déterminer les difficultés particulières d'évaluation. Dans ce cas, l'expert est considéré comme commissaire aux apports.

Article 418 du CSC : La société concernée par la fusion doit mettre 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 (commissaire à la fusion),
- le rapport du commissaire aux comptes si la société en possède un,
- le rapport de gestion des trois derniers exercices,
- les rapports des conseils d'administration ou des assemblées des associés pour les sociétés autres que la société anonyme et de chacune des sociétés concernées par la fusion,
- les états financiers nécessaires à l'information des associés,
- le projet d'acte constitutif de la nouvelle société.

S'il s'agit d'une absorption, la société doit mettre à leur disposition le texte intégral des modifications à apporter aux statuts de la société absorbante,

- l'acte constitutif des sociétés participant à la fusion,
- le contrat de fusion ou d'absorption,
- noms, prénoms et nationalité des administrateurs ou gérants des sociétés qui participent à la fusion. Il en est de même pour la société nouvelle ou absorbante.

L'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante ou nouvellement constituée statue sur l'approbation des apports en nature des sociétés absorbées selon les conditions exigées par le CSC et propres à chaque forme de société.

Texte applicable (Régime simplifié)

Article 424 du CSC : Lorsque la société absorbante est détentrice de la totalité des actions ou parts sociales de la société absorbée, il n'est pas nécessaire que le projet de fusion comprenne toutes les énonciations figurant à l'article 413 du CSC.

Dans ce cas, il y a dispense d'établir les rapports de gestion, du commissaire aux comptes et du commissaire aux apports.

Si la société absorbée détient une participation dans la société absorbante, la première n'a pas droit de prendre part au vote dans l'assemblée générale extraordinaire appelée à statuer sur la fusion.

RÈGLES APPLICABLES AUX SOCIÉTÉS FAISANT APPEL PUBLIC À L'ÉPARGNE

1. Co-commissariat

Texte applicable

Article 13 (ter) du CSC : Sont soumis à la désignation de deux ou de plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie :

- les banques et établissements financiers faisant appel public à l'épargne et les sociétés d'assurances multi-branches,

- les sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à cent millions de dinars en vertu de l'article 4 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*),

- les sociétés dont le total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et l'en-cours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à vingt-cinq millions de dinars en vertu de l'article 4 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*).

Ces commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens quels qu'ils soient qui sont de nature à limiter leur indépendance et sont tenus de fixer les conditions et les modalités d'élaboration de leurs rapports en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire.

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

Article 15 du code des devoirs professionnels : En cas de nomination de plus d'un commissaire aux comptes, chacun d'eux assurera sa mission et en assumera individuellement l'entière responsabilité. Lorsqu'un commissaire aux comptes est en cours de mandat, il n'est permis à son confrère d'accepter d'être son co-commissaire qu'après l'achèvement du mandat en cours.

2. Rapport général en cas de co-commissariat

Texte applicable

Article 269 du CSC : Les commissaires aux comptes sont tenus de présenter leur rapport dans le mois qui suit la communication qui leur est faite des états financiers de la société. Si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les états financiers annuels de la société, en tenant compte des observations du ou des commissaires aux comptes, ces derniers devront rectifier leur rapport en fonction des observations sus-désignées. En cas de pluralité de commissaires aux comptes et de divergence entre leurs avis, ils doivent rédiger un rapport commun qui indique l'opinion de chacun d'eux.

Les commissaires aux comptes doivent déclarer expressément dans leur rapport qu'ils ont effectué un contrôle conformément aux normes d'audit d'usage et qu'ils approuvent expressément ou

sous réserves les comptes ou qu'ils les désapprouvent. Est réputé nul et de nul effet, tout rapport du commissaire aux comptes qui ne contient pas un avis explicite ou dont les réserves sont présentées d'une manière ambiguë et incomplète.

Commentaire

Sociétés concernées :

L'obligation de désigner plusieurs commissaires aux comptes (généralement deux CAC) s'applique aux :

1- Banques et établissements financiers faisant appel public à l'épargne ;

2- Sociétés d'assurance multi-branches ;

3- Sociétés (SA) tenues d'établir des états financiers consolidés si le total du bilan consolidé dépasse le montant de cent millions de dinars.

4- Sociétés (quelle que soit leur forme) dont le total des engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours d'emprunts obligataires dépasse le montant de vingt-cinq millions de dinars.

Obligation d'indépendance entre les deux commissaires aux comptes

Les deux commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens quels qu'ils soient, de nature à limiter leur indépendance l'un à l'égard de l'autre en plus de leur indépendance vis-à-vis de la société contrôlée.

En pratique : Lors de l'acceptation de la mission, chaque commissaire aux comptes doit déclarer par écrit n'entretenir aucun lien d'association ou tout autre lien de nature à limiter son indépendance au regard de son co-commissaire.

Principe de procédure d'examen contradictoire

Les deux commissaires sont tenus, aux termes de l'article 13 ter du CSC, de fixer les conditions et les modalités de leurs rapports communs en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire.

L'examen contradictoire suppose que le même élément ait fait l'objet d'un double contrôle (c'est-à-dire que chacun des commissaires ait effectué le contrôle qui peut, néanmoins, être, par accord entre les deux commissaires, d'un niveau d'approfondissement



différent) pour ensuite confronter leurs constatations et conclusions selon la procédure de l'examen contradictoire. En cas de divergence d'opinion, il n'est rédigé qu'un seul rapport commun qui indique l'opinion de chacun des deux co-commissaires.

L'OECT a fixé dans une norme les règles et les diligences relatives au co-commissariat aux comptes des sociétés dans l'esprit de la procédure de l'examen contradictoire.

3. Envoi des rapports du commissaire aux comptes à la Banque Centrale de Tunisie et au Conseil du Marché Financier

Textes applicables

Article 13 (quater) du CSC : Nonobstant leurs obligations légales, les commissaires aux comptes sont tenus de communiquer à la Banque Centrale de Tunisie une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales, et ce, pour :

- les sociétés faisant appel public à l'épargne,
- les sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à dix millions de dinars en vertu de l'article 5 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*),

- les sociétés dont le total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et l'en-cours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à cinq millions de dinars en vertu de l'article 5 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*).

Article 3 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Sans préjudice des dispositions relatives aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de déposer ou d'adresser, sur supports papiers et magnétique, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis prévue par l'article 63 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, dans un délai de quatre mois, au plus tard, de la clôture de l'exercice comptable et quinze jours, au moins, avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire ;
- les documents et les rapports prévus, selon le cas, par les articles 201 ou 235 du code des sociétés commerciales et l'article 471 dudit code. Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter les informations arrêtées par règlement du Conseil du Marché Financier et particulièrement, un exposé sur les résultats des activités, leur évolution prévisible et éventuellement les changements des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers, ainsi que des éléments sur le contrôle interne ;

- les rapports du ou des commissaires aux comptes visés, selon le cas, aux articles 200, 269 et 472 du code des sociétés commerciales. Lesdits rapports doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.

Article 21 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés, dont les titres de capital ou donnant accès au capital admis à la cote de la Bourse, sont tenues de déposer, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ou de leur adresser, outre les documents prévus à l'article 3 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, des indicateurs d'activité fixés selon les secteurs, par règlement du Conseil du Marché Financier, et ce, au plus tard vingt jours après la fin de chaque trimestre de l'exercice comptable.

Lesdites sociétés doivent procéder à la publication desdits indicateurs trimestriels au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis.

Article 21 (bis) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés, dont les titres de capital ou donnant accès au capital sont admis à la cote de la Bourse, sont tenues de déposer, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ou de leur adresser, au plus tard deux mois après la fin du premier semestre de l'exercice comptable sur supports papiers et magnétique, des états financiers intermédiaires accompagnés du rapport intégral du ou des commissaires aux comptes les concernant.

Lesdites sociétés publient les états financiers intermédiaires accompagnés du texte intégral du rapport du ou des commissaires aux comptes, au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis après leur dépôt ou leur envoi au Conseil du Marché Financier, et ce, dans le même délai.

Toutefois, à des fins de publication dans le quotidien, les sociétés peuvent se limiter à publier les notes sur les états financiers obligatoires et les notes les plus pertinentes sous réserve de l'obtention de l'accord écrit du commissaire aux comptes.

4. Non opposabilité du secret professionnel au Conseil du Marché Financier

Texte applicable

Article 36 (alinéas 1 et 3) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Pour l'exécution de ses missions, le Conseil du Marché Financier peut procéder à des investigations auprès de toute personne physique ou morale.

Le secret professionnel ne peut être opposé dans le cadre des investigations visées au premier paragraphe du présent article.

Commentaire

Aucune personne, y compris le commissaire aux comptes, entendue dans le cadre des investigations menées par le CMF ne peut plus lui opposer le secret professionnel.

5. Récusation du commissaire aux comptes à la demande du Président du conseil du marché financier

Texte applicable

Article 45 (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Le président du tribunal de première instance de Tunis peut, sur demande motivée du président du Conseil du Marché Financier, ordonner par voie de référé la récusation du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale de sociétés faisant appel public à l'épargne et d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières et la nomination de celui qui le remplace conformément aux procédures (prévues par les articles 13 et 13 bis du code des sociétés commerciales).

Dans ce cas, le commissaire aux comptes désigné par la justice demeure en fonction jusqu'à la désignation d'un commissaire aux comptes par l'organe compétent.

6. Le comité d'audit et l'audit interne

Texte applicable

Article 256 (bis) du CSC : La création d'un comité permanent d'audit est obligatoire pour :

- les sociétés faisant appel public à l'épargne à l'exception des sociétés classées comme telles du fait de l'émission d'obligations ;
- la société mère lorsque le total de son bilan au titre des états financiers consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé par l'article 6 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 à cinquante millions de dinars au titre des états financiers consolidés*) ;
- les sociétés qui remplissent les limites chiffrées fixées par décret relatives au total du bilan et au total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours de leurs émissions obligataires.

Article 6 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 :

- Total du bilan : Cinquante millions de dinars, et
- Total des engagements auprès des banques et établissements financiers et en-cours des émissions obligataires : Vingt-cinq millions de dinars.

Le comité permanent d'audit veille au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, l'efficacé, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires. Le comité assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société, propose la nomination du ou des commissaires aux comptes et agréé la désignation des auditeurs internes.

Le comité permanent d'audit est composé de trois membres au moins, désignés selon le cas par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance parmi leurs membres.

Ne peut être membre du comité permanent d'audit, le président-directeur général ou le directeur général ou le directeur général adjoint.

Les membres du comité permanent d'audit peuvent recevoir, en rémunération de l'exercice de leur activité, une somme fixée et imputée selon les conditions mentionnées à l'article 204 du code des sociétés commerciales relatif aux jetons de présence.

Commentaire

Le comité d'audit et l'audit interne sont obligatoires dans :

1- Les sociétés faisant appel public à l'épargne ayant nécessairement la forme de sociétés anonymes à l'exception de celles qui ne sont classées faisant appel public à l'épargne que parce qu'elles émettent des obligations.

2- Les sociétés mères (ayant obligatoirement la forme de société anonyme) lorsque le total de leur bilan au titre des états financiers consolidés dépasse le montant de cinquante millions de dinars.

3- Les sociétés (implicitement anonymes) qui remplissent les limites chiffrées fixées par le décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 relatives :

- au total du bilan (plus de cinquante millions de dinars),
- et au total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours de leurs émissions obligataires (plus de vingt-cinq millions de dinars).

Composition du comité d'audit

Le comité d'audit est composé, au moins, de trois administrateurs choisis en dehors du P-DG ou du DG ou du Directeur général adjoint.

Les membres du comité d'audit sont rémunérés selon la procédure des jetons de présence, soit une rémunération fixée annuellement par l'assemblée générale.

Mission du comité d'audit

Le comité d'audit :

1- veille au respect par la société de la mise en place d'un système de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, l'efficacé, la protection des



actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires ;

2- assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société (tels que CAC, audit interne, contrôle de gestion, audit qualité, compliance, etc...) ;

3- propose la nomination du ou des commissaires aux comptes ;

4- agréé la désignation des auditeurs internes.

Audit interne :

Lorsque la société est cotée en bourse, elle est tenue, légalement, d'avoir une structure d'audit interne. Elle doit aussi se doter d'une structure de contrôle de gestion.

7. Reporting sur le contrôle interne des sociétés faisant appel public à l'épargne

Texte applicable

Article 3 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Sans préjudice des dispositions relatives aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de déposer ou d'adresser, sur supports papiers et magnétique, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis prévue par l'article 63 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, dans un délai de quatre mois, au plus tard, de la clôture de l'exercice comptable et quinze jours, au moins, avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire ;

- les documents et les rapports prévus, selon le cas, par les articles 201 ou 235 du code des sociétés commerciales et l'article 471 dudit code. Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter les informations arrêtées par un règlement du Conseil du Marché Financier et particulièrement, un exposé sur les résultats des activités, leur évolution prévisible et éventuellement les changements des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers, ainsi que des éléments sur le contrôle interne ;

- les rapports du ou des commissaires aux comptes visés, selon le cas, aux articles 200, 269 et 472 du code des sociétés commerciales. Lesdits rapports doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.

Commentaire

Pour les sociétés faisant appel public à l'épargne :

(1) Le commissaire aux comptes doit contrôler annuellement le contrôle interne.

(2) Le rapport de gestion doit contenir des éléments sur le contrôle interne.

(3) Le rapport des commissaires aux comptes doit contenir une évaluation générale du contrôle interne.

L'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes peut, à notre avis, se faire dans le rapport général ou si le volume du rapport sur le contrôle interne est important, il peut être présenté distinctement avec renvoi au rapport distinct sur le contrôle interne dans le rapport général. Dans ce cas, les deux rapports sont publics.

8. Rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne des sociétés qui présentent une demande d'introduction en bourse

Texte applicable

Article 38 (nouveau) du règlement général de la bourse (Extrait).

- (Deuxième tiret) Une structure d'audit interne qui doit faire l'objet d'une appréciation du commissaire aux comptes dans son **rapport sur le système de contrôle interne de la société**.

9. Communication financière des sociétés faisant appel public à l'épargne

Textes applicables

Article 3 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Sans préjudice des dispositions relatives aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de déposer ou d'adresser, sur supports papiers et magnétique, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis prévue par l'article 63 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, dans un délai de quatre mois, au plus tard, de la clôture de l'exercice comptable et quinze jours, au moins, avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire ;

- les documents et les rapports prévus, selon le cas, par les articles 201 ou 235 du code des sociétés commerciales et l'article 471 dudit code. Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter les informations arrêtées par règlement du Conseil du Marché Financier et particulièrement, un exposé sur les résultats des activités, leur évolution prévisible et éventuellement les changements des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers, ainsi que des éléments sur le contrôle interne ;

- les rapports du ou des commissaires aux comptes visés, selon le cas, aux articles 200, 269 et 472 du code des sociétés commerciales. Lesdits rapports doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.

Article 3 bis (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent publier au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis, leurs états financiers annuels accompagnés du texte intégral de l'opinion du commissaire aux comptes dans les délais visés à l'article 3 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994.

Toutefois, à des fins de publication dans le quotidien, les sociétés peuvent se limiter à publier les notes sur les états financiers obligatoires et les notes les plus pertinentes sous réserve de l'obtention de l'accord écrit du commissaire aux comptes.

Article 3 ter (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent, dans les quatre jours ouvrables qui suivent la date de la tenue de l'assemblée générale ordinaire, déposer ou adresser au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis :

- les documents visés à l'article 3 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 s'ils ont été modifiés ;
- les résolutions adoptées par l'assemblée générale ordinaire ;
- l'état d'évolution des capitaux propres en tenant compte de la décision d'affectation du résultat comptable ;
- le bilan après affectation du résultat comptable ;
- la liste des actionnaires ;
- la liste des titulaires des certificats de droit de vote ;
- la liste des titulaires d'obligations convertibles en actions ;
- **la liste des membres du conseil d'administration comprenant leurs principales activités professionnelles et, le cas échéant, leur mandat dans d'autres conseils d'administration.**

Article 3 quater (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent publier au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis dans un délai de trente jours après la tenue de l'assemblée générale ordinaire au plus tard :

- les résolutions adoptées par l'assemblée générale ordinaire ;
- l'état d'évolution des capitaux propres en tenant compte de l'affectation du résultat comptable ;
- le bilan après affectation du résultat comptable ;
- les états financiers lorsqu'ils ont subi des modifications.
- **la liste des membres du conseil d'administration comprenant leurs principales activités professionnelles et, le cas échéant, leur mandat dans d'autres conseils d'administration.**

Article 3 quinter (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent déposer au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ou leur adresser, quinze jours au moins avant la date de la tenue de l'assemblée générale extraordinaire :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire ;

- le rapport du ou des commissaires aux comptes éventuellement ;

- les documents mis à la disposition des actionnaires comme appui aux résolutions proposées.

Les résolutions sont adressées au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis dès leur adoption par l'assemblée générale.

Article 21 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés, dont les titres de capital ou donnant accès au capital admis à la cote de la Bourse, sont tenues de déposer, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ou de leur adresser, outre les documents prévus à l'article 3 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, des indicateurs d'activité fixés selon les secteurs, par règlement du Conseil du Marché Financier, et ce, au plus tard, vingt jours après la fin de chaque trimestre de l'exercice comptable.

Lesdites sociétés doivent procéder à la publication desdits indicateurs trimestriels au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis.

Article 21 bis (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés, dont les titres de capital ou donnant accès au capital sont admis à la cote de la Bourse, sont tenues de déposer, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ou de leur adresser, au plus tard deux mois après la fin du premier semestre de l'exercice comptable sur supports papiers et magnétique, des états financiers intermédiaires accompagnés du rapport intégral du ou des commissaires aux comptes les concernant.

Lesdites sociétés publient les états financiers intermédiaires accompagnés du texte intégral du rapport du ou des commissaires aux comptes, au bulletin officiel du Conseil du Marché Financier et dans un quotidien paraissant à Tunis après leur dépôt ou leur envoi au Conseil du Marché Financier, et ce, dans le même délai.

Toutefois, à des fins de publication dans le quotidien, les sociétés peuvent se limiter à publier les notes sur les états financiers obligatoires et les notes les plus pertinentes sous réserve de l'obtention de l'accord écrit du commissaire aux comptes.

Article 21 ter (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés mères, dont les titres de capital ou donnant accès au capital sont admis à la cote de la Bourse et qui sont à leurs tours des sociétés filiales d'autres sociétés, doivent établir des états financiers consolidés conformément à la législation comptable en vigueur.

Les obligations de dépôt et de publication prévues aux articles 3, 3 bis, 3 quater et 3 quinter de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 sont appliquées aux sociétés dont les titres de capital ou donnant accès au capital sont admis à la cote de la Bourse et sont tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation comptable en vigueur et aux dispositions du premier paragraphe du présent article.

Lesdites sociétés doivent déclarer toutes leurs relations avec toutes les personnes qui appartiennent au groupe de sociétés ou qui participent à sa gestion.

Commentaire

Toute société faisant appel public à l'épargne, c'est-à-dire, notamment, aux termes de l'article premier de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 :

(1) les sociétés qui sont déclarées comme telles par leurs statuts,

(2) les sociétés dont les titres sont admis à la cote de la Bourse,

(3) les banques et les sociétés d'assurances quel que soit le nombre de leurs actionnaires,

(4) les sociétés dont le nombre d'actionnaires est égal ou supérieur à cent,

(5) les organismes de placement collectif en valeurs mobilières,

(6) les sociétés et les organismes autres que les organismes de placement collectif en valeurs mobilières qui, pour le placement de leurs titres, recourent soit à des intermédiaires, soit à des procédés de publicité quelconques, soit au démarchage, doit :

1- Adresser au conseil du marché financier **dans un délai de 15 jours** avant la date de tenue de l'AGO et au plus tard le 30 avril N+1 :

- L'ordre du jour de l'AGO et le projet des résolutions ;
- Les états financiers ;
- Un état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société et un état des sûretés consenties par elle ;
- Le rapport de gestion ;
- Les états financiers consolidés ;
- Le rapport de gestion du groupe ;
- Les rapports du commissaire aux comptes y compris l'évaluation globale du contrôle interne.

Si la société est cotée en bourse, ces documents doivent être adressés à la BVMT.

Les documents doivent être communiqués sur supports papiers et électronique.

2- Publier au bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis, les états financiers et l'opinion du commissaire aux comptes.

3- Déposer ou adresser au CMF et à la bourse des valeurs mobilières de Tunis, **dans les quatre jours** ouvrables qui suivent l'AGO :

- Les documents énumérés au 1- ci-dessus ;
- Les résolutions adoptées ;
- L'état de variation des capitaux propres après affectation ;
- Le bilan après affectation ;
- La liste des actionnaires ;
- La liste des titulaires des certificats de droit de vote ;
- La liste des titulaires d'obligations convertibles en actions ;

- La liste des membres du conseil d'administration comprenant leurs principales activités professionnelles et, le cas échéant, leur mandat dans d'autres conseils d'administration.

4- Publier au bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis **dans un délai de 30 jours** après la tenue de l'AGO :

- Les résolutions adoptées par l'AGO ;
- L'état d'évolution des capitaux propres après affectation du résultat ;
- Le bilan après affectation ;
- Les états financiers lorsqu'ils ont subi des modifications par rapport à leur publication initiale ;

- La liste des membres du conseil d'administration comprenant leurs principales activités professionnelles et, le cas échéant, leur mandat dans d'autres conseils d'administration.

5- Déposer auprès du CMF et de la BVMT, **15 jours avant la tenue d'une AGE** :

- L'ordre du jour et le projet des résolutions ;
- Les documents mis à la disposition des actionnaires.

6- Adresser au CMF et à la BVMT les résolutions de l'AGE dès leur adoption par l'assemblée générale.

7- Pour les sociétés cotées, déposer au CMF et à la BVMT au plus tard **20 jours après la fin de chaque trimestre** de l'exercice comptable, les indicateurs

d'activité fixés selon les secteurs par le règlement général du CMF.

Les indicateurs trimestriels doivent aussi être publiés au bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis.

8- Les sociétés cotées doivent déposer au CMF et à la BVMT ou leur adresser au plus tard **dans les 2 mois** qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice comptable sur supports papiers et électronique :

- Les états financiers intermédiaires ;
- Le rapport du ou des commissaires aux comptes sur les états financiers intermédiaires.

Les états financiers intermédiaires et le rapport du ou des commissaires aux comptes doivent être publiés au bulletin officiel du CMF et dans un quotidien paraissant à Tunis après leur envoi au CMF et dans le même délai.

9- Toute filiale cotée en bourse qui détient d'autres filiales est tenue d'établir des états financiers consolidés et de respecter toutes les obligations incombant aux sociétés mères.

Toutes les relations avec toutes personnes qui appartiennent au groupe de sociétés ou qui participent à sa gestion doivent être divulguées.

Remarque générale : La réglementation relative à la communication des sociétés d'intérêt public et la réglementation régissant la communication du commissaire aux comptes sur ces sociétés comprennent un certain nombre de redondances coûteuses qui pourraient être évitées par la mise en place d'une base de données accessible auprès du Conseil du Marché Financier et par le perfectionnement du fonctionnement du Répertoire National des Entreprises.

10. Obligations des sociétés qui demandent à être admises à la cotation en bourse : Manuel de procédures, audit interne et contrôle de gestion

Texte applicable

Article 38 (nouveau) du règlement général de la bourse : La société dont les titres font l'objet d'une demande d'admission au marché, doit justifier de l'existence :

- d'un manuel de procédure d'organisation, de gestion et de divulgation des informations financières,
- d'une structure d'audit interne qui doit faire l'objet d'une appréciation du Commissaire aux Comptes dans son rapport sur le système du contrôle interne de la société,
- d'une structure de contrôle de gestion.

Commentaire

Le manuel de procédures

- d'organisation,
- de gestion, et
- de divulgation des informations financières (manuel comptable et de reporting),

constitue une condition préalable à l'admission au marché de la cote permanente.

Il en est de même de l'existence d'une structure d'audit interne et d'une structure de contrôle de gestion, en sus du comité d'audit.

Les activités d'audit interne doivent faire l'objet d'une appréciation du commissaire aux comptes dans son rapport sur le contrôle interne.

RÈGLES APPLICABLES AUX GROUPES DE SOCIÉTÉS

1. Commissariat aux comptes de la société mère d'un groupe de sociétés

Textes applicables

Article 461 du CSC relatif au commissariat aux comptes dans les groupes de sociétés : Le groupe de sociétés est un ensemble de sociétés ayant chacune sa personnalité juridique, mais liées par des intérêts communs, en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, tient les autres sous son pouvoir de droit ou de fait et y exerce son contrôle, assurant, ainsi, une unité de décision.

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

- dont une autre détient une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote,
- ou dont une autre société y détient la majorité des droits de vote, seule ou en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés,
- ou dont une autre société y détermine, en fait, les décisions prises dans les assemblées générales, en vertu des droits de vote dont elle dispose en fait.

Le contrôle est présumé dès lors qu'une société détient directement ou indirectement quarante pour cent au moins des



droits de vote dans une autre société, et qu'aucun autre associé n'y détienne une fraction supérieure à la sienne.

La société mère doit détenir une participation directe ou indirecte dans le capital de chacune des sociétés appartenant au groupe de sociétés.

Est réputée filiale, toute société dont plus de cinquante pour cent du capital est détenu directement ou indirectement par la société mère, et ce, abstraction faite des actions ne conférant pas à leur porteur des droits de vote.

Le groupe de sociétés ne jouit pas de la personnalité juridique.

Article 471 (alinéa 2) du CSC relatif au commissariat aux comptes dans les groupes de sociétés : Les états financiers consolidés sont soumis à l'audit du ou des commissaires aux comptes de la société mère qui doivent être inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie.

Article 472 du CSC relatif au commissariat aux comptes dans les groupes de sociétés : La société mère doit mettre, à son siège, à la disposition de tous les associés, les états financiers consolidés ainsi que le rapport de gestion du groupe et le rapport du commissaire aux comptes de la société mère, au moins un mois avant la réunion de l'assemblée générale des associés.

La société mère doit publier ses états financiers consolidés dans un journal quotidien paraissant en langue arabe, et ce, dans le délai d'un mois de leur approbation.

Article 20 (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Les sociétés admises à la cote de la bourse sont tenues de désigner leur commissaire aux comptes parmi les membres de l'ordre des experts-comptables de Tunisie.

2. Co-commissariat

Textes applicables

Article 13 (ter) du CSC : Sont soumis à la désignation de deux ou de plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie :

- les banques et établissements financiers faisant appel public à l'épargne et les sociétés d'assurances multi-branches,

- les sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à cent millions de dinars en vertu de l'article 4 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*),

- les sociétés dont le total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et l'en-cours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à vingt-cinq millions de dinars en vertu de l'article 4 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*).

Ces commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens quels qu'ils soient qui sont de nature à limiter leur indépendance et sont tenus de fixer

les conditions et les modalités d'élaboration de leurs rapports en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire.

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

Rapports des commissaires aux comptes

Article 269 du CSC : Les commissaires aux comptes sont tenus de présenter leur rapport dans le mois qui suit la communication qui leur est faite des états financiers de la société. Si les membres du conseil d'administration ou du directoire ont jugé opportun de modifier les états financiers annuels de la société, en tenant compte des observations du ou des commissaires aux comptes, ces derniers devront rectifier leur rapport en fonction des observations sus-désignées. En cas de pluralité de commissaires aux comptes et de divergence entre leurs avis, ils doivent rédiger un rapport commun qui indique l'opinion de chacun d'eux.

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

Commentaire

Sociétés concernées :

L'obligation de désigner plusieurs commissaires aux comptes (généralement deux CAC) s'applique aux :

1- Banques et établissements financiers faisant appel public à l'épargne ;

2- Sociétés d'assurance multi-branches ;

3- Sociétés (SA) tenues d'établir des états financiers consolidés si le total du bilan consolidé dépasse le montant de cent millions de dinars.

4- Sociétés (quelle que soit leur forme) dont le total des engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours d'emprunts obligataires dépasse le montant de vingt-cinq millions de dinars.

Obligation d'indépendance entre les deux commissaires aux comptes

Les deux commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens quels qu'ils soient de nature à limiter leur indépendance l'un à l'égard de l'autre en plus de leur indépendance vis-à-vis de la société contrôlée.

En pratique : Lors de l'acceptation de la mission, chaque commissaire aux comptes doit déclarer par écrit n'entretenir aucun lien d'association ou tout autre lien de nature à limiter son indépendance au regard de son co-commissaire.

Principe de procédure d'examen contradictoire

Les deux commissaires sont tenus, aux termes de l'article 13 ter du CSC, de fixer les conditions et les modalités de leurs rapports communs en s'appuyant sur la procédure de l'examen contradictoire.

L'examen contradictoire suppose que le même élément ait fait l'objet d'un double contrôle (c'est-à-dire que chacun des commissaires ait effectué le contrôle qui peut, néanmoins, être, par accord entre les deux commissaires, d'un niveau d'approfondissement différent) pour ensuite confronter leurs constatations et conclusions selon la procédure de l'examen contradictoire. En cas de divergence d'opinion, il n'est rédigé qu'un seul rapport commun qui indique l'opinion de chacun des deux co-commissaires.

L'OECT a fixé dans une norme les règles et les diligences relatives au co-commissariat aux comptes des sociétés dans l'esprit de la procédure de l'examen contradictoire.

Les conventions dans les groupes de sociétés

Texte applicable

Article 475 du CSC : Lorsque deux sociétés ou plus appartenant à un groupe de sociétés ont les mêmes dirigeants, les conventions conclues entre la société mère et l'une des sociétés filiales ou entre sociétés appartenant au groupe sont soumises à des procédures spécifiques de contrôle consistant en leur approbation par l'assemblée générale des associés de chaque société concernée, sur la base d'un rapport spécial établi par le commissaire aux comptes à l'effet si la société concernée est soumise à l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

Le contrôle n'est pas obligatoire si la convention porte sur une opération courante conclue à des conditions normales.

3. Envoi des rapports du commissaire aux comptes à la Banque Centrale de Tunisie et au Conseil du Marché Financier

Textes applicables

Article 13 (quater) du CSC : Nonobstant leurs obligations légales, les commissaires aux comptes sont tenus de

communiquer à la Banque Centrale de Tunisie une copie de chaque rapport adressé aux assemblées générales, et ce, pour :

- les sociétés faisant appel public à l'épargne,
- les sociétés tenues d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation en vigueur si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à dix millions de dinars en vertu de l'article 5 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*),
- les sociétés dont le total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et l'en-cours de leurs émissions obligataires dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé à cinq millions de dinars en vertu de l'article 5 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006*).

Article 3 (nouveau) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Sans préjudice des dispositions relatives aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de déposer ou d'adresser, sur supports papiers et magnétique, au Conseil du Marché Financier et à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis prévue par l'article 63 de la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994, dans un délai de quatre mois, au plus tard, de la clôture de l'exercice comptable et quinze jours, au moins, avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire :

- l'ordre du jour et le projet des résolutions proposées par le conseil d'administration ou par le directoire ;
- les documents et les rapports prévus, selon le cas, par les articles 201 ou 235 du code des sociétés commerciales et l'article 471 dudit code. Le rapport annuel sur la gestion de la société doit comporter les informations arrêtées par règlement du Conseil du Marché Financier et particulièrement, un exposé sur les résultats des activités, leur évolution prévisible et éventuellement les changements des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers, ainsi que des éléments sur le contrôle interne ;
- les rapports du ou des commissaires aux comptes visés, selon le cas, aux articles 200, 269 et 472 du code des sociétés commerciales. Lesdits rapports doivent contenir une évaluation générale du contrôle interne.

4. Le comité d'audit et l'audit interne

Texte applicable

Article 256 (bis) du CSC : La création d'un comité permanent d'audit est obligatoire pour :

- les sociétés faisant appel public à l'épargne à l'exception des sociétés classées comme telles du fait de l'émission d'obligations ;
- la société mère lorsque le total de son bilan au titre des états financiers consolidés dépasse un montant fixé par décret (*ce montant est fixé par l'article 6 du Décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 à cinquante millions de dinars au titre des états financiers consolidés*) ;
- les sociétés qui remplissent les limites chiffrées fixées par décret relatives au total du bilan et au total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours de leurs émissions obligataires.

Article 6 du décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 :

- Total du bilan : Cinquante millions de dinars, et
- Total des engagements auprès des banques et établissements financiers et en-cours des émissions obligataires : Vingt-cinq millions de dinars.

Le comité permanent d'audit veille au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, l'efficacé, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires. Le comité assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société, propose la nomination du ou des commissaires aux comptes et agréé la désignation des auditeurs internes.

Le comité permanent d'audit est composé de trois membres au moins, désignés selon le cas par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance parmi leurs membres.

Ne peut être membre du comité permanent d'audit, le président-directeur général ou le directeur général ou le directeur général adjoint.

Les membres du comité permanent d'audit peuvent recevoir, en rémunération de l'exercice de leur activité, une somme fixée et imputée selon les conditions mentionnées à l'article 204 du code des sociétés commerciales relatif aux jetons de présence.

Commentaire

Le comité d'audit et l'audit interne sont obligatoires dans :

1- Les sociétés faisant appel public à l'épargne ayant nécessairement la forme de sociétés anonymes à l'exception de celles qui ne sont classées faisant appel public à l'épargne que parce qu'elles émettent des obligations.

2- Les sociétés mères (ayant obligatoirement la forme de société anonyme) lorsque le total de leur bilan au titre des états financiers consolidés dépasse le montant de **cinquante millions de dinars**.

3- Les sociétés (implicitement anonymes) qui remplissent les limites chiffrées fixées par le décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006 relatives :

- au total du bilan (plus de cinquante millions de dinars),

- et au total de leurs engagements auprès des banques et établissements financiers et de l'en-cours de leurs émissions obligataires (plus de vingt-cinq millions de dinars).

Composition du comité d'audit

Le comité d'audit est composé de trois administrateurs, au moins, choisis en dehors du P-DG ou du DG ou du Directeur général adjoint.

Les membres du comité d'audit sont rémunérés selon la procédure des jetons de présence, soit une rémunération fixée annuellement par l'assemblée générale.

Mission du comité d'audit

Le comité d'audit :

1- veille au respect par la société de la mise en place d'un système de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, l'efficacé, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires ;

2- assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société (tels que CAC, audit interne, contrôle de gestion, audit qualité, compliance, etc...) ;

3- propose la nomination du ou des commissaires aux comptes ;

4- agréé la désignation des auditeurs internes.

Règles particulières

1- Scission des actions en certificat d'investissement et certificat de droit de vote

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

- le certificat d'investissement, qui représente les droits pécuniaires attachés à l'action. Il est dit privilégié lorsqu'un dividende prioritaire lui est accordé,

- le certificat de droit de vote, qui représente les autres droits attachés à l'action.

2- Transformation de SA :

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

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

3- Diligence relative à la comptabilité des actions

Article 19 du décret n° 2001-2728 du 20 novembre 2001 sur les valeurs mobilières : Indépendamment des dispositions des articles 258 et suivants du code des sociétés commerciales promulgué par la loi n° 2000-93 du 3 novembre 2000, **les commissaires aux comptes de la société émettrice doivent s'assurer de la conformité de la tenue des comptes des valeurs mobilières émises par la société à la réglementation en vigueur. Cette obligation de diligence doit être respectée même au cas où la société émettrice mandate un intermédiaire agréé pour la tenue des comptes des valeurs mobilières. Une mention en est faite dans leur rapport à l'assemblée générale des actionnaires.**

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

4- Augmentation du capital de société anonyme par incorporation de créances

Article 305 du CSC : La preuve du versement du montant des actions en compensation des créances échues sur la société est établie par un **certificat délivré par le conseil d'administration et approuvé par le commissaire aux comptes**. Ce certificat tient lieu du certificat visé à l'article 304 du CSC.

5- Conventions réglementées dans la SUARL

Article 152 du CSC : Toute convention intervenue entre l'associé unique et la société soit directement soit par personne interposée devra être annexée aux documents comptables annuels, ainsi que le rapport du commissaire aux comptes, s'il en existe un.

En cas d'inobservation des dispositions de l'alinéa premier du présent article, l'associé unique est personnellement responsable des dommages subis par la société ou par les tiers.

6- Dissolution de la société

Article 39 du CSC : La dissolution de la société ne met pas fin aux fonctions des commissaires aux comptes. En cas de nécessité, l'assemblée générale renouvelle leur mandat pour toute la période de liquidation.

RESPONSABILITÉ DU COMMISSAIRE AUX COMPTES - SECRET PROFESSIONNEL

1. Secret professionnel - Irrégularités et inexactitudes relevées

Texte applicable

Article 270 du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article précédent, les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs et les experts sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions.

Les commissaires aux comptes doivent également signaler à l'assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission. En outre, ils sont tenus de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité puisse être engagée pour révélation de secret professionnel.

2. Registre des diligences professionnelles

Texte applicable

Article 20 (loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable) : Le commissaire aux comptes tient un registre de ses diligences professionnelles. Il porte sur ce registre, pour chacune des sociétés dont il assure le contrôle, les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui. Il mentionne leur date, leur durée et, s'il a été assisté de collaborateurs, l'identité de ses collaborateurs avec les mêmes indications pour leurs travaux que pour les siens propres.

Le registre constitué en application du présent article doit être conservé pendant dix ans, même après la cessation des fonctions. Il est à la disposition de la commission de contrôle et éventuellement de la chambre de discipline prévue à l'article 27 ci-après. La commission de contrôle fait examiner l'activité des commissaires aux comptes et vise à cette occasion le registre des diligences professionnelles.

3. Non opposabilité du secret professionnel au Conseil du Marché Financier

Texte applicable

Article 36 (alinéas 1 et 3) (loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier) : Pour l'exécution de ses missions, le Conseil du Marché Financier peut procéder à des investigations auprès de toute personne physique ou morale.

Le secret professionnel ne peut être opposé dans le cadre des investigations visées au premier paragraphe du présent article.

Commentaire

Aucune personne, y compris le commissaire aux comptes, entendue dans le cadre des investigations menées par le CMF ne peut plus lui opposer le secret professionnel.

4. Sanction pénale du commissaire aux comptes

(1) Confirmation d'informations mensongères et non révélation des faits délictueux

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



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

Article 125 du CSC : Sans préjudice des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les commissaires aux comptes sont désignés, dans tous les cas, pour une période de trois années. Leurs attributions, missions, obligations et responsabilités, ainsi que les conditions de leur révocation et de leur rémunération sont fixées conformément aux dispositions des articles 258 à 273 du CSC.

Il en est de même pour le régime des incompatibilités et des interdictions.

1- Délit de confirmation d'informations mensongères

Le texte emploie une formule très large : il s'applique donc :

- aux informations contenues dans les rapports écrits ;

- aux informations verbales que le commissaire aux comptes peut être appelé à donner soit au cours des assemblées générales soit même en dehors des assemblées générales ;

- **il s'étend aussi à la réticence coupable** : c'est le cas du commissaire aux comptes qui, dans un rapport, passe volontairement sous silence des irrégularités qu'il a constatées, donne ou confirme par là même des informations mensongères se rattachant à l'exercice de sa mission et concernant la situation de la société.

Ce délit suppose la mauvaise foi c'est-à-dire la connaissance par le commissaire aux comptes du caractère mensonger des faits qu'il énonce ou qu'il confirme.

Prescription : Trois ans à partir du jour où l'information mensongère est donnée ou confirmée par le Commissaire aux comptes.

2- Délit de non révélation des faits délictueux :

Ce délit comporte trois éléments :

1°) Il faut qu'il y ait fait délictueux : à ce niveau, il y a lieu de préciser que le Commissaire aux comptes qui s'est abstenu de révéler ne saurait justifier son silence en arguant de ce qu'il ignorait le caractère délictueux, ses fonctions lui font un devoir de connaître la législation pénale.

2°) Il faut en deuxième lieu que le Commissaire aux comptes ait connu les faits qu'il n'a pas dénoncés. En principe, c'est à la prévention de prouver cette prise de connaissance.

Toutefois, la jurisprudence française a depuis longtemps considéré que l'ignorance du fait n'est pas dans certains cas une cause de non culpabilité puisque le Commissaire aux comptes est là pour contrôler le fait. C'est seulement dans le cas où l'exercice normal de ses diligences ne lui permet pas d'avoir connaissance de l'infraction commise que le Commissaire aux comptes échappe à la répression.

Il a été jugé par la cour d'appel de Paris que **l'absence de contrôle équivaut prise de connaissance.**

3°) L'abstention volontaire : l'abstention est plus que le simple retard. Elle suppose que le temps normal soit dépassé, l'appréciation du délai normal relève du juge du fait.

Dans tous les cas, il y a lieu de se rappeler que la révélation doit en principe être immédiate.

Prescription : Trois ans à partir du jour où le délit est réputé consommé, c'est-à-dire du jour où il est devenu constant que le Commissaire aux comptes a négligé d'aviser le procureur de la république.

(2) Délit d'entrave applicable aux dirigeants qui entravent les travaux du Commissaire aux comptes ou refusent de lui présenter les documents demandés dans le cadre de la mission

Article 13 (sexies) 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.

(3) Délit de non rotation du Commissaire aux comptes ou d'absence de désignation de Commissaire aux comptes applicable à la personne morale

Article 263 du CSC : Les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent pendant les cinq années qui suivent la cessation de leurs fonctions.

Toute désignation de commissaire aux comptes faite en contravention aux dispositions du présent article et des articles 258, 259 et 260 du CSC est considérée comme nulle et non avenue et entraîne à l'encontre de la société contrevenante le paiement d'une amende égale à 2.000 dinars au moins et à 20.000 dinars au plus. La société encourt la même peine en cas de défaut de désignation de commissaire aux comptes par son assemblée générale.

Article 258 du CSC : Le commissaire aux comptes vérifie, sous sa responsabilité, la régularité des états financiers de la société et garantit leur sincérité conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur. Il veille au respect des dispositions prévues par les articles de 12 à 16 du CSC. Il doit informer par un rapport l'assemblée générale annuelle de toute violation des articles susvisés.

Article 259 (nouveau) du CSC : Les fonctions de commissaire aux comptes peuvent être assurées par les personnes physiques et par les sociétés professionnelles qui y sont légalement habilitées. Le commissaire aux comptes doit tenir un registre spécial conformément à la législation en vigueur.

Article 260 du CSC : Sous réserve des dispositions de l'article 13 bis du CSC, l'assemblée générale des actionnaires désigne un ou plusieurs commissaires aux comptes pour une période de trois années.

L'assemblée générale ne peut révoquer le ou les commissaires aux comptes, 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.

Article 13 bis du CSC : Le commissaire aux comptes est désigné pour une période de trois années renouvelable.

Toutefois, le nombre de mandats successifs, compte tenu du renouvellement, ne peut excéder pour les sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, trois mandats lorsque le commissaire aux comptes est une personne physique et cinq mandats si le commissaire aux comptes revêt la forme d'une société d'expertise comptable comportant au moins trois experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables de Tunisie, et ce, à condition de changer le professionnel qui engage sa responsabilité personnelle sur le contenu du rapport de contrôle des comptes et de changer l'équipe intervenant dans l'opération du contrôle une fois, au moins, après trois mandats. Les modalités d'application du présent paragraphe sont fixées par le décret n° 2006-1546 du 6 juin 2006, portant application des articles 13, 13 bis, 13 ter, 13 quater et 256 bis du CSC.

Les dispositions du deuxième paragraphe du présent article s'appliquent lors du renouvellement des mandats à partir du premier janvier 2009.

Article 125 du CSC : Sans préjudice des dispositions de l'article 13 bis du CSC, les commissaires aux comptes sont désignés, dans tous les cas, pour une période de trois années. Leurs attributions, missions, obligations et responsabilités, ainsi que les conditions de leur révocation et de leur rémunération sont fixées conformément aux dispositions des articles 258 à 273 du CSC.

Il en est de même pour le régime des incompatibilités et des interdictions.

Défaut d'alerte dans le cadre d'une entreprise en difficultés économiques

Article 593 du code de commerce : Est puni d'une amende de mille à dix mille dinars, le propriétaire de l'entreprise ou son dirigeant qui s'abstient sciemment à la notification conformément aux dispositions de l'article 419 du code de commerce ou s'abstient sciemment de présenter les documents et renseignements cités à l'article 417 ou par l'article 435 du code de commerce sans motif sérieux.

Est puni d'un emprisonnement de six mois à trois ans et d'une amende de mille à dix mille dinars ou de l'une de ces deux peines :

- quiconque qui commet une fausse déclaration, dissimule ses biens ou ses dettes même partiellement, ou contrefait sciemment un document ou fait usage d'un document susceptible d'influer sur la décision d'ouverture de la procédure du règlement ou sur le programme de redressement.

- quiconque qui empêche sciemment ou tente d'empêcher les procédures du règlement judiciaire à quelque étape qu'elle soit.

- le propriétaire de l'entreprise ou son dirigeant qui s'abstient de présenter la comptabilité à l'administrateur judiciaire ou au syndic de la faillite ou au tribunal saisi de l'affaire.

Article 594 du code de commerce : Est, également, puni des mêmes sanctions pécuniaires citées à l'article précédent le commissaire aux comptes qui s'abstient de la notification bien qu'il ait eu connaissance des difficultés de l'entreprise.

5. Responsabilité civile du commissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes ont une obligation professionnelle de souscrire à une assurance contre la responsabilité civile.

Texte applicable

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

Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les membres du conseil d'administration ou les membres du directoire sauf si en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale.

Article 273 du CSC : Les actions en responsabilité contre les commissaires aux comptes se prescrivent par trois années à compter de la découverte du fait dommageable. Cependant, si le fait est qualifié de crime, l'action se prescrit dans le délai de dix ans.

Le commissaire aux comptes engage sa responsabilité civile, en dehors des causes d'exonération, s'il commet une faute qui lui est imputable dans l'exercice de ses fonctions qui a causé un préjudice pour la société qu'il contrôle ou les tiers qui sont victimes de la faute

imputable au commissaire aux comptes et que le lien entre la faute imputable et le préjudice est bien établi.

6. Responsabilité disciplinaire (professionnelle) du commissaire aux comptes

Article 17 du décret n° 89-541 du 25 mai 1989 : La chambre de discipline est saisie de toutes les infractions au code des devoirs professionnels ou au règlement intérieur de l'ordre et en général de toute infraction à l'une quelconque des règles régissant la profession.

Elle est également saisie, en premier ressort, de toute demande d'annulation des décisions du conseil en matière d'inscription et de radiation du tableau.

Elle est en outre saisie lorsqu'un membre de l'ordre est condamné par les tribunaux à une peine entraînant la privation du droit d'exercer une profession commerciale.

La chambre de discipline peut être saisie par le conseil de l'ordre, agissant au nom de tous, par le ministre du plan et des

finances, par le commissaire du gouvernement, par la commission de contrôle prévue à l'article 19 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 ou par tout tiers intéressé.

7. Responsabilité fiscale

Article 22 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 relative à la profession d'expert-comptable : Lorsqu'un agent vérificateur a été conduit à effectuer un redressement fiscal relatif à une société soumise au contrôle d'un commissaire aux comptes, **l'administration fiscale peut adresser à la commission de contrôle prévue à l'article 19 de ladite loi n° 88-108 du 18 août 1988, après s'être assurée toutefois que le commissaire aux comptes a pu avoir connaissance d'irrégularités fiscales dans l'exercice normal de sa mission de contrôle, un rapport indiquant les constatations qui l'ont conduite à opérer ce redressement.** La commission de contrôle apprécie, au vu de ce rapport et de la réponse du commissaire aux comptes intéressé, s'il y a lieu de saisir la chambre de discipline prévue à l'article 27 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 susvisée.



(Le bon de commande figure à la page 70 de la présente revue).