



Le co-commissariat aux comptes
Commentaire de la norme de l'ordre des experts
comptables de Tunisie

Sommaire

- 1- Désignation
- 2- Définitions
- 3- Interventions des co-commissaires aux comptes
- 4- Conclusion
- 5- Honoraires de la mission de co-commissariat aux comptes
- 6- Tableau récapitulatif

1- Désignation

Les établissements de crédit faisant appel public à l'épargne et les sociétés d'assurances multi-branches, les sociétés tenus d'établir des états financiers consolidés si le total de leur bilan au titre des comptes consolidés dépasse cent millions de dinars, ainsi que les sociétés dont le total de leurs engagements auprès des établissements de crédit et l'encours de leurs émissions obligataires dépasse vingt cinq millions de dinars (décret 2006-1546 du 6 juin 2006), sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie (article 13 ter du CSC).

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

L'article 13 ter du CSC stipule qu'une norme professionnelle fixera les règles et les diligences relatives au co-commissariat aux comptes des sociétés.

En septembre 2006 le conseil de l'ordre des experts comptables de Tunisie a procédé à la promulgation d'une norme professionnelle relative aux modalités d'exercice du co-commissariat aux comptes.

Cette norme définit la notion de co-commissariat, passe en revue chacune des étapes composant la démarche d'audit (de l'acceptation de la mission jusqu'à l'émission du rapport) et traite des particularités de l'exercice du contrôle des comptes par deux ou plusieurs professionnels.

Une nette distinction est faite entre les diligences devant ou pouvant être effectuées en commun et celles qui seront obligatoirement réalisées séparément et exhaustivement par chacun des deux commissaires aux comptes.

2. Définitions

Le co-commissariat est l'exercice par deux ou plusieurs membres ou sociétés professionnelles inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie d'une mission de commissariat aux comptes pour accomplir, **séparément**, les diligences requises, d'en assumer la responsabilité et d'exprimer une opinion conformément aux textes réglementaires et normes professionnelles en vigueur et adoptées par l'ordre des experts comptables de Tunisie.

Chacun des co-commissaires aux comptes désignés est individuellement responsable de la planification, de l'exécution des travaux d'audit qu'il réalise et de l'opinion qu'il exprime. En conséquence, il est supposé avoir accompli toutes les diligences requises et il ne peut pas, le cas échéant, se prévaloir du fait des manquements aux diligences professionnelles ou à l'étendue des travaux ou à l'inadéquation des procédures de contrôle imputables à son confrère.

Afin de préserver l'indépendance des co-commissaires aux comptes, aussi bien à l'égard de l'entité concernée et des entités consolidables, qu'entre eux, les co-commissaires aux comptes ne doivent pas être liés par des relations d'association ou par d'autres liens directs ou indirects de nature à affecter leur indépendance.

3. Interventions des co-commissaires aux comptes

3. 1. Phase d'acceptation de la mission

Les règles générales d'acceptation et de maintien des missions, édictées par le code des devoirs professionnels et les normes professionnelles en vigueur, doivent être mises en œuvre par **chacun** des co-commissaires en tenant compte du contexte particulier lié à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

Chacun des co-commissaires aux comptes signe avec l'entité concernée une lettre de mission.

3. 2. Planification de la mission

La norme exige la tenue de réunions de planification des interventions des co-commissaires aux comptes. Cette planification doit définir essentiellement :

- Les dates et périodes d'intervention de chacun des co-commissaires aux comptes pour la réalisation des travaux d'audit. Cette planification doit prévoir des solutions qui pourraient découler des situations pratiques pouvant affecter le respect des délais réglementaires d'arrêté et de publication des comptes.
- Les modalités d'échange des conclusions et de préparation des rapports

3. 3. Prise de connaissance

La phase de collecte des informations et des documents nécessaires à la compréhension de l'organisation, des procédures comptables et financières de la société ainsi que la prise de connaissance du système de contrôle interne doit être organisée et coordonnée dans le cadre d'un planning **commun** des entretiens à mener et d'une demande commune de la documentation support de cette compréhension de manière à éviter toute nuisance à l'entité contrôlée.

3. 4. Evaluation des risques et mise en place de la stratégie d'audit

Les co-commissaires aux comptes définissent et formalisent, de manière **séparée**, leurs approches d'audit ainsi que le programme de travail nécessaire à sa mise en œuvre.

Ils doivent aussi se concerter et échanger les appréciations notamment en matière :

- d'analyse des principales zones de risques,
- d'analyse de l'effet des événements non liés à l'exploitation courante, mais pouvant avoir une incidence significative sur les comptes,
- et de la détermination du seuil de signification pour les besoins de l'audit

3. 5. Examen du système de contrôle interne

Les tests sur le contrôle interne doivent être faits **séparément** par chacun des commissaires aux comptes.

Néanmoins les co-commissaires aux comptes peuvent (il s'agit d'une option et non d'une obligation) coordonner leurs actions pour la réalisation des travaux suivants :

- Assistance aux inventaires physiques pour les sociétés ayant des établissements multiples dispersées géographiquement. Les co-commissaires aux comptes peuvent se répartir les lieux de stockage qu'ils sont appelés à couvrir.
- Etendue et exécution des tests sur le système de contrôle interne. Si dans le cadre de la compréhension des contrôles internes et de la réalisation de tests sur ces contrôles, des zones géographiques devraient être couvertes (directions régionales, agences, points de vente), l'identification des zones géographiques à couvrir doit être faite d'un commun accord pour éviter, dans la mesure du possible, l'intervention des deux co-commissaires aux comptes sur la même zone géographique.
- Procédures de confirmation des soldes. L'identification des éléments d'actif et de passif devant faire l'objet d'une procédure de confirmation externe doit être faite à la base séparément par les co-commissaires aux comptes, en fonction de la démarche d'audit arrêtée par chacun. Les listes doivent être, toutefois combinées préalablement à leur transmission à la société en vue de leur traitement. Les co-commissaires aux comptes conviennent ensemble du cabinet auprès duquel les lettres de confirmation doivent être retournées.

3. 6. Contrôles substantifs sur les comptes

Les tests sur les comptes doivent être effectués **séparément** par chacun des commissaires aux comptes.

Les listes des tiers à circulariser (déterminées à la base séparément par chaque commissaire aux comptes) doivent être combinées préalablement à leur transmission à la société en vue de leur traitement (voir plus haut).

3. 7. Réunions de synthèse et de clôture de la mission

Les réunions de synthèse et de clôture de la mission avec la direction générale et/ou le comité d'audit de l'entité contrôlée doivent être effectuées en **commun**. Ces réunions devraient être précédées par un échange des conclusions entre les co-commissaires aux comptes dans l'objectif d'identifier les points significatifs qui devraient être portés à la connaissance de l'entité contrôlée par chacun des co-commissaires.

3. 8. Etablissement des rapports

Les co-commissaires aux comptes établissent **en commun** les rapports, qu'il leur appartient d'émettre, quand bien même leurs opinions, ou conclusions, seraient différentes.

Les autres rapports et communications non requises aux co-commissaires aux comptes en cette qualité, tels que lettre de direction ou autres, sont émis **séparément** par chacun des co-commissaires aux comptes.

3. 9. Autres obligations légales et réglementaires

Les co-commissaires aux comptes procèdent de manière **séparée** à l'accomplissement des autres obligations légales qui s'inscrivent dans le cadre de la mission, et notamment celles consécutives à des faits survenant dans l'entité telles que par exemple :

- la mise en œuvre de la procédure d'alerte,
- la révélation de faits délictueux au procureur de la République,
- l'information des autorités de contrôle de certaines entités

Les rapports et communications à l'entité contrôlée et aux autorités concernées au titre de ces obligations sont établis en **commun**.

En cas de désaccord des commissaires aux comptes sur l'analyse des faits sous-jacents à ces interventions, il en est fait état auprès des personnes concernées dans le cadre de la démarche ou de la procédure mise en œuvre.

4. Conclusion

Compte tenu de ce qui précède, nous pouvons dire, que le normalisateur tunisien s'est situé dans le droit fil du souhait du législateur qui a prévu - dans l'article 13 ter du CSC- la mise en œuvre de la procédure de l'examen contradictoire dans le cadre des missions d'audit menées par deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

En effet, la norme professionnelle relative au co-commissariat aux comptes prévoit de manière explicite que chaque commissaire aux comptes effectue séparément la plupart des diligences prévues pour une mission d'audit des états financiers tout en limitant les opérations faites en commun.

Le normalisateur tunisien a donc sciemment choisi d'écarter le principe de la répartition des travaux et de la revue réciproque, (principe retenu par la norme française 1-201 élaborée par la CNCC).

Ce choix permettrait, à priori de mieux atteindre l'objectif d'un examen contradictoire et d'un double contrôle des états financiers. En effet, la pratique française a montré que la répartition des travaux et des honoraires ne se fait pas d'une manière équilibrée. Il arrive même que l'un des deux commissaires aux comptes soit dans une situation de domination surtout en présence de deux cabinets de tailles très dissemblables ou dans le cas où les travaux d'audit de la société exigent des compétences particulières et une expérience que seul l'un des deux commissaires aux comptes possède.

Cependant, la mise en place de deux examens presque indépendants va nécessiter une planification rigoureuse des différentes interventions pour permettre le respect des délais réglementaires d'arrêté et de publication des comptes et pour éviter toute nuisance à l'entité contrôlée.

5. Honoraires de la mission de co-commissariat aux comptes

L'article 4 nouveau 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



U N I O N D E S E X P E R T S C O M P T A B L E S

entreprises prévoit que lorsque la mission d'audit des comptes est confiée à deux ou plusieurs auditeurs, les honoraires découlant de l'application du barème seront augmentés de 50%. La répartition de ces honoraires n'a pas été fixée par arrêté et sera par conséquent déterminée d'un commun accord entre les deux commissaires aux comptes.

6- Tableau récapitulatif

<i>Etape de la mission</i>	<i>Norme de l'ordre des experts comptables de Tunisie</i>	<i>Comparaison avec la norme CNCC 1-201 Française</i>
Acceptation de la mission	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées séparément avec une coordination obligatoire entre les co-commissaires aux comptes pour l'appréciation de l'indépendance et l'acceptation de la mission (§ 10 et §15) Lettres de mission établies et signées séparément (§12) 	<ul style="list-style-type: none"> La norme française prévoit les mêmes dispositions (§ 10 de la norme 1-201) Une seule lettre de mission co-signée est établie (§ 14)
Planification de la mission	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées en commun et en concertation (§15) 	<ul style="list-style-type: none"> Idem
Prise de connaissance	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées en commun et en concertation (§15) 	<ul style="list-style-type: none"> Idem
Evaluation des risques et mise en place de la stratégie d'audit	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées séparément par chacun des deux co-commissaires aux comptes (§13) Concertation sur l'analyse des principales zones de risques et de la détermination du seuil de signification (§14) 	<ul style="list-style-type: none"> Les commissaires aux comptes définissent et formalisent, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le programme de travail nécessaire à sa mise en œuvre (une seule approche d'audit commune est fixée contrairement à la norme tunisienne) et conviennent de la répartition entre eux des procédures d'audit qui en découlent (§16)
Evaluation du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> Principe : diligences effectuées séparément et sans répartition des travaux (§16) Exception : Une répartition des travaux est autorisée au niveau de cette phase de la mission (appréciation du contrôle interne) 	<ul style="list-style-type: none"> Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et décrites dans le programme de travail font l'objet d'une répartition entre les commissaires aux comptes et d'une revue

<i>Etape de la mission</i>	<i>Norme de l'ordre des experts comptables de Tunisie</i>	<i>Comparaison avec la norme CNCC 1-201 Française</i>
	lors de l'assistance à l'inventaire physique ou la réalisation des tests de contrôle pour les sociétés ayant plusieurs établissements répartis géographiquement. Il s'agit d'une exemption optionnelle (§16)	réciproque de façon à ce que chacun obtienne le degré d'assurance qui lui est nécessaire pour fonder ses conclusion (§20 Alinéa 1 de la norme 1-201)
<i>Contrôles substantifs sur les comptes</i>	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées séparément et sans répartition des travaux (§16) 	<ul style="list-style-type: none"> Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et décrites dans le programme de travail font l'objet d'une répartition entre les commissaires aux comptes et d'une revue réciproque de façon à ce que chacun obtienne le degré d'assurance qui lui est nécessaire pour fonder ses conclusion (§20 Alinéa 1 de la norme 1-201) La mise en œuvre des procédures analytiques sur les comptes dans la phase de la finalisation des travaux d'audit ainsi que la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers doivent être effectués par chacun des commissaires aux comptes.
<i>Réunions de synthèse et de clôture de la mission</i>	<ul style="list-style-type: none"> Diligences effectuées en commun et en concertation Ces réunions sont précédées par un échange des conclusions (§15) 	<ul style="list-style-type: none"> Les communications sur la mission quelle qu'en soit la forme, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou avec les organes qui en sont l'émanation sont effectuées de façon commune

<i>Etape de la mission</i>	<i>Norme de l'ordre des experts comptables de Tunisie</i>	<i>Comparaison avec la norme CNCC 1-201 Française</i>
		tel est le cas des notes de synthèse et autres documents transmis à ces personnes (§14 de la norme 1-201)
<i>Etablissement des rapports</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Les co-commissaires aux comptes établissent en commun les rapports, qu'il leur appartient d'émettre, quand bien même leurs opinions, ou conclusions, seraient différentes, en les attribuant à chacun des co-commissaires aux comptes. (§17 de la norme) • Les autres rapports et communications non requises aux co-commissaires aux comptes en cette qualité, tel que lettre de direction ou autres, sont émis séparément par chacun des co-commissaires aux comptes (§17 de la norme) 	<ul style="list-style-type: none"> • La norme française prévoit les mêmes dispositions • Les commissaires aux comptes procèdent en commun aux communications qu'il leur appartient d'effectuer, notamment auprès de l'organe d'administration de la société (§13 de la norme)
<i>Autres obligations légales et réglementaires</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Les co-commissaires aux comptes procèdent de manière séparée à l'accomplissement des autres obligations légales qui s'inscrivent dans le cadre de la mission (§18) • Les rapports et communications à l'entité contrôlée et aux autorités concernées au titre de ces obligations sont établis en commun (§18) 	<ul style="list-style-type: none"> • La norme française prévoit les mêmes dispositions (§13) • La norme française prévoit les mêmes dispositions (§13)