

# ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE TUNISIE



## **NORME SUR LE CO-COMMISSARIAT APPROUVEE PAR LE CONSEIL DE L'ORDRE LORS DE SA REUNION DU 6 SEPTEMBRE 2006**

**Ordre des Experts Comptables de Tunisie**

**Norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par  
deux ou plusieurs commissaires aux comptes**

**SOMMAIRE**

|  |              |
|--|--------------|
| <b>Introduction</b>  | <b>1-3</b>   |
| <b>Définitions</b>   | <b>4-5</b>   |
| <b>Champs d'application</b>  | <b>6-7</b>   |
| <b>Déontologie et comportement professionnel</b>                                   | <b>8-9</b>   |
| <b>Acceptation et maintien des missions</b>  | <b>10-12</b> |
| <b>Principes généraux gouvernant l'exercice<br/>du co-commissariat aux comptes</b> | <b>13-17</b> |

## **Norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes**

### **Introduction**

**01-** La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux de l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et aux normes professionnelles en vigueur et adoptées par l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie et d'en définir les modalités d'application.

**02-** La motivation principale de l'institution du co-commissariat aux comptes consiste, par le biais de l'examen contradictoire, en l'obtention de deux ou plusieurs avis indépendants sur la fiabilité de l'information financière divulguée par les entreprises présentant un enjeu significatif sur la place financière.

**03-** Chacun des co-commissaires aux comptes doit planifier ses travaux, les exécuter et les documenter et en tirer les conclusions nécessaires. Toutefois, les co-commissaires aux comptes se doivent de coordonner leurs actions, avant, pendant et après leurs interventions afin de mettre à profit les méthodologies et compétences respectives des professionnels.

### **Définitions**

**04-** 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.

**05-** 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.**

### **Champs d'application**

**06-** La présente norme s'applique aux missions de commissariat aux comptes des entités ayant désigné deux ou plusieurs commissaires aux comptes.

**Elle s'applique dans ce cadre à toutes les diligences normales et spécifiques requises des co-commissaires aux comptes par la réglementation et les normes professionnelles en vigueur et adoptées par l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie.**

**07-** La présente norme ne couvre pas le cas des auditeurs intervenant dans un cadre contractuel et qui, en conséquence, ne peuvent se prévaloir du titre de commissaire aux comptes de l'entité.

## **Déontologie et comportement professionnel**

**08-** 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.

**09-** Les co-commissaires aux comptes sont tenus au respect des règles générales des Codes d'Éthique et des Devoirs Professionnels en vertu desquelles ils entretiennent entre eux des rapports de courtoisie et de confraternité ; ils doivent se garder de tous actes ou paroles susceptibles de nuire à la situation ou à l'honorabilité de leurs confrères.

## **Acceptation et maintien de la mission**

**10- 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.**

La prise en compte de ce contexte implique notamment d'obtenir communication des noms des co-commissaires, et de toute information utile à l'appréciation de leur indépendance, notamment par rapport aux autres co-commissaires et à l'inexistence, entre eux, de liens d'association de salariat, de partenariat, de réseau<sup>1</sup> ou tout autre lien de nature à affecter leur indépendance.

**11-** Chacun des co-commissaires aux comptes vérifie périodiquement que son indépendance demeure préservée et qu'il ne s'est pas produit de situations de nature à pouvoir remettre en cause son maintien en tant que co-commissaire aux comptes de l'entité.

Les événements qui pourraient conduire l'un des co-commissaires aux comptes à ne pas maintenir sa mission doivent d'être portés à la connaissance des autres co-commissaires de l'entité, de manière à ce que ceux-ci puissent également en apprécier les conséquences au regard de leur propre situation.

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

## **Principes gouvernant l'exercice du co-commissariat aux comptes**

**13- 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.**

---

<sup>1</sup> Sont considérés comme formant un réseau les cabinets, personnes physiques ou morales, fournissant à titre professionnel des services ou conseils en matière de comptabilité, de commissariat aux comptes, d'audit contractuel, de conseil juridique, financier, fiscal, organisationnel et dans des domaines connexes, et entretenant directement ou indirectement entre eux des relations établissant une communauté d'intérêt économique significative et durable.

Ils obtiennent chacun en ce qui le concerne une lettre d'affirmation conformément à la réglementation et aux normes professionnelles en vigueur.

**14-** Cependant, les co-commissaires aux comptes doivent 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.

***Actions devant être effectuées en commun par les co- commissaires aux comptes***

**15-** Les co-commissaires aux comptes doivent coordonner leurs actions pour l'accomplissement en commun des tâches suivantes :

- L'appréciation de l'indépendance et acceptation de la mission ;
- La tenue des réunions de planification, de suivi et de clôture de la mission avec la direction générale de la société et la communication, le cas échéant, avec le comité d'audit sur les conditions de réalisation de la mission ;

Ces réunions de planification des interventions doivent être consignées par écrit et définir :

- **Les dates et périodes de réalisation des travaux communs de compréhension de l'organisation financière et comptable de l'entité et de ses systèmes de contrôle interne ;**
- **Les modalités pratiques d'identification des travaux spécifiques et/ou supplémentaires que les co-commissaires aux comptes pourraient en convenir avec l'entité contrôlée ainsi que leur planification et exécution par chacun des co-commissaires aux comptes ;**
- **Les dates et périodes d'intervention de chacun des co-commissaires aux comptes pour la réalisation des travaux de l'audit y compris les tests sur les contrôles et les règles de communication pour le solutionnement des problèmes qui pourraient découler des situations pratiques pouvant affecter le respect des délais réglementaires d'arrêté et de publication des comptes ;**
- **Les dates des réunions de synthèse et de clôture de la mission**
- **Les dates de remise des rapports des co-commissaires aux comptes ;**
- **Les modalités d'échange des conclusions et de préparation des rapports,**
- **Les procédures de concertation et avis sur les problématiques comptables que l'entité contrôlée demanderait, aux co-commissaires aux comptes dans le cadre de son processus d'arrêté des comptes,**

- La collecte des informations et documents nécessaires à la compréhension de l'organisation et des procédures comptables et financières de la société. Cette collecte 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 telles qu'interventions multiples sur les mêmes sujets, auprès des mêmes interlocuteurs, qui pourraient être interprétées comme un manque de coordination et de professionnalisme des co-commissaires.

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

- l'établissement des rapports requis par les textes en vigueur régissant le commissariat aux comptes;

**Chacun des co-commissaires aux comptes documente ces activités dans son dossier selon ses propres règles et procédures internes de travail.**

### *Actions pouvant être effectuées en commun par les co-commissaires aux comptes*

**16-** Les co-commissaires aux comptes peuvent coordonner leurs actions pour la réalisation en commun des tâches suivantes :

- Assistance aux inventaires physiques : si une assistance à l'inventaire physique est programmée par chacun des co-commissaires aux comptes pour couvrir un nombre X de localisations et un nombre Y de localisations pour l'autre, il convient d'identifier ensemble les localisations à couvrir par chacun de façon à ce qu'au total, un nombre de localisations égal à X+Y soient couverts par une assistance à l'inventaire physique. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour ses tests et des conclusions globales qu'il en tire.

- Etendue et exécution des tests des contrôles internes comptables : si, dans le cadre de la compréhension des contrôles internes et de réalisation de tests sur les contrôles, des zones géographiques devraient être couvertes (directions régionales, agences, succursales, points de vente,...), l'identification des zones géographiques à couvrir doivent être identifiées d'un commun accord pour éviter, dans la mesure du possible, l'intervention des deux commissaires aux comptes sur la même zone géographique. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour ses tests et des conclusions globales qu'il en tire.

- Procédures de confirmation des soldes : L'identification des éléments d'actif et de passif devant faire l'objet d'une procédure de confirmation externe (circularisation) 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 leurs transmissions 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. En cas de désaccord sur ce principe de non duplication et/ou sur les modalités d'échange des conclusions, chaque commissaire aux comptes est responsable de l'étendue qu'il définit pour cette procédure d'audit et des conclusions globales qu'il en tire.

Les actions réalisées en commun par les co-commissaires aux comptes doivent faire l'objet d'un accord préalable en matière de répartition de la charge de travail, de l'affectation des ressources nécessaires à leur exécution en préservant le principe de la contribution effective et équilibrée des co-commissaires aux comptes ;

**17- 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.**

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.

**18- 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,
- ou encore, 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 co-commissaires aux comptes sur l'émission des dits rapports ou communications communes mêmes avec des appréciations différentes, il en est fait état, chacun en ce qui le concerne auprès des destinataires de ces rapports et communications, dans le cadre de la démarche ou de la procédure qu'il aurait mise en œuvre.