

COLLECTION  
NOTES D'INFORMATION

XIII.

# LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE PREMIER EXERCICE D'UN NOUVEAU MANDAT

Juin 2012



DÉPARTEMENT ÉDITION

Compagnie nationale des commissaires aux comptes  
16, avenue de Messine – 75008 Paris  
[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)

COLLECTION NOTES D'INFORMATION

**XIII.**

# **LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE PREMIER EXERCICE D'UN NOUVEAU MANDAT**

JUIN 2012





# SOMMAIRE

<b>AVANT-PROPOS</b> .....	7
<b>1. FORMALITÉS ADMINISTRATIVES ET LETTRE DE MISSION INITIALE</b> .....	9
1.1 LETTRE À LA COMPAGNIE RÉGIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES .....	9
1.2 PUBLICITÉ PAR L'ENTITÉ DE LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	10
1.21 Lors de la constitution d'une société .....	10
1.22 Publicité des nominations en cours de vie sociale .....	11
1.23 Défaut de publicité .....	11
1.3 DEMANDE DE DÉROGATION AU BARÈME .....	12
1.4 LETTRE DE MISSION INITIALE .....	12
1.41 Obligation d'établissement .....	12
1.42 Contenu de la lettre de mission .....	13
1.43 Accord de l'entité .....	15
1.44 Délai d'établissement de la lettre de mission .....	16
<b>2. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES LORS DE LA PRISE DE FONCTION</b> .....	17
2.1 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉCÉDENT ..	17
2.11 Secret professionnel .....	17
2.12 Accès aux dossiers du commissaire aux comptes précédent .....	18
2.13 Prise en compte de l'opinion formulée dans le rapport sur les comptes de l'exercice précédent .....	20
2.14 Suivi de la procédure d'alerte .....	21
2.141 Procédure d'alerte en cours .....	21
2.142 Procédure d'alerte suspendue dont le déclenchement date de moins de 6 mois .....	22
2.2 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DU CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	23
2.21 Secret professionnel .....	23
2.22 Prise de connaissance des travaux du co-commissaire aux comptes .....	23
2.221 Co-commissaire aux comptes nouvellement nommé .....	23
2.222 Co-commissaire aux comptes en cours de mandat .....	23
2.3 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE .....	25
2.4 PLANIFICATION, PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON CONTRÔLE INTERNE .....	25
2.41 Planification .....	25

<b>2.42</b>	<b>Prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne</b>	26
2.421	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement	26
a)	<i>Éléments à prendre en considération</i>	26
b)	<i>Documentation des dossiers du commissaire aux comptes</i>	27
2.422	Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit	28
a)	<i>Éléments à prendre en considération</i>	28
b)	<i>Évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par l'entité</i>	30
<b>2.43</b>	<b>Techniques de contrôle utilisées</b>	31
<b>2.5</b>	<b>CONTRÔLE DU BILAN D'OUVERTURE</b>	32
<b>2.51</b>	<b>Prise en compte du risque d'anomalies significatives et de la certification ou non des comptes de l'exercice précédent</b>	33
2.511	Prise en compte du risque d'anomalies significatives	33
2.512	Prise en compte de la certification ou non des comptes de l'exercice précédent	33
<b>2.52</b>	<b>Contrôle des soldes du bilan d'ouverture</b>	34
2.521	Contrôle du bilan d'ouverture dans le cas où les comptes ont fait l'objet d'un audit l'exercice précédent	34
2.522	Procédures complémentaires à mettre en œuvre sur le contrôle du bilan d'ouverture en cas d'absence d'audit de l'exercice précédent ou d'insuffisance d'éléments collectés	35
a)	<i>Cas où les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification</i>	35
b)	<i>Cas où les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification mais où les éléments collectés sont insuffisants ou inappropriés</i>	35
c)	<i>Procédures d'audit pour les besoins de l'exercice</i>	36
d)	<i>Procédures complémentaires à mettre en œuvre</i>	36
<b>2.53</b>	<b>Contrôle de la présentation des comptes et de la permanence des méthodes d'évaluation</b>	37
<b>2.6</b>	<b>CERTIFICATION D'EXERCICES ANTÉRIEURS À LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES</b>	37
<b>2.61</b>	<b>Régularisation des délibérations de l'organe délibérant</b>	37
<b>2.62</b>	<b>Mission complémentaire relative aux exercices clos avant la nomination du commissaire aux comptes</b>	38
<b>2.63</b>	<b>Incidences sur le rapport du commissaire aux comptes</b>	38
<b>2.64</b>	<b>Sanctions pénales liées au défaut de nomination</b>	39
<b>2.65</b>	<b>Conséquences de l'absence de réalisation de certains travaux</b>	40

<b>2.7 SITUATIONS SPÉCIFIQUES</b> .....	41
<b>2.71 Cas d'une première intervention du commissaire aux comptes commençant par un examen limité</b> .....	41
2.711 Examen limité effectué en application de la NEP 2410 – <i>Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires</i> .....	41
<i>a) Prise de connaissance</i> .....	41
<i>b) Procédures analytiques</i> .....	43
2.712 Examen limité effectué en application de la NEP 9020 – <i>Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</i> .....	43
<b>2.72 Cas d'une première intervention du commissaire aux comptes pour une opération d'augmentation du capital</b> .....	44
2.721 L'augmentation du capital a lieu au cours du premier semestre de l'exercice .....	44
2.722 L'augmentation du capital a lieu au cours du second semestre de l'exercice .....	45
<b>2.8 AUDIT DE COMPTES CONSOLIDÉS</b> .....	46
<b>3. CONSÉQUENCES DES PROCÉDURES MISES EN ŒUVRE PRÉCÉDEMMENT</b> ...	49
<b>3.1 TRAITEMENT DES ERREURS IDENTIFIÉES DANS LE BILAN D'OUVERTURE</b> .....	49
<b>3.11 Identification d'erreurs dans le bilan d'ouverture</b> .....	49
<b>3.12 Information à la direction et au commissaire aux comptes prédécesseur</b> .....	49
<b>3.13 Traitement des corrections d'erreurs</b> .....	49
<b>3.14 Incidence sur l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes</b> .....	50
<b>3.2 IDENTIFICATION D'IRRÉGULARITÉS OU DE FAITS DÉLICTUEUX</b> .....	51
<b>3.21 Faits délictueux</b> .....	51
<b>3.22 Irrégularités</b> .....	51
<b>3.3 DIFFICULTÉS À METTRE EN ŒUVRE LES PROCÉDURES</b> .....	51
<b>3.31 Insuffisance d'éléments collectés</b> .....	51
<b>3.32 Incapacité à mettre en œuvre les procédures</b> .....	52
<b>3.4 SUIVI DES RÉSERVES OU DU REFUS DE CERTIFIER FORMULÉS PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉCÉDENT</b> .....	52
<b>3.41 Principe</b> .....	52
<b>3.42 Situations possibles</b> .....	53
<b>3.43 Position du commissaire aux comptes</b> .....	53
3.431 Réserve ou refus de certifier pour désaccord .....	53

a) <i>Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent subsistent et continuent d'affecter les comptes de l'exercice</i> .....	53
b) <i>Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent ne subsistent plus dans les comptes de l'exercice, les anomalies précédemment constatées ayant été corrigées ou ayant disparu</i> .....	53
3.432 Réserve ou refus de certifier pour limitation à l'étendue des travaux	54
a) <i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent subsiste sur les comptes de l'exercice</i>	54
b) <i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent ne subsiste plus mais les travaux réalisés ont fait apparaître un impact significatif sur les soldes d'ouverture et, le cas échéant, sur le résultat de l'exercice</i>	54
c) <i>La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent n'existe plus sur les comptes de l'exercice et les travaux réalisés ont permis de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives</i> .....	54
3.433 Refus de certifier pour incertitudes multiples .....	55
a) <i>Les incertitudes multiples ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à refuser de certifier les comptes de l'exercice précédent continuent d'exister à la fin de l'exercice</i>	55
b) <i>Les incertitudes multiples ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à un refus de certifier n'existent plus à la fin de l'exercice car elles se sont dénouées au cours de l'exercice</i>	55
<b>3.5 MENTION DE L'ABSENCE D'AUDIT DES PÉRIODES ANTÉRIEURES</b> .....	55
<b>4. ANNEXES</b> .....	57
<b>ANNEXE 1</b> : Exemple de lettre à la compagnie régionale des commissaires aux comptes – notification de mandat .....	58
<b>ANNEXE 2</b> : Exemple de lettre de mission .....	59
<b>ANNEXE 3</b> : Rappel des formalités de pré-acceptation .....	63
<b>ANNEXE 4</b> : Comptes soumis à l'Assemblée sans désignation ni rapport du commissaire aux comptes – Exemple de rapport de régularisation ....	66
<b>ANNEXE 5</b> : Limitation des diligences – Exemple de rapport .....	68
<b>ANNEXE 6</b> : Suivi de réserve(s) ou de refus de certifier – Exemples de formulation dans le rapport sur les comptes annuels .....	70

## AVANT-PROPOS

La norme d'exercice professionnel 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, homologuée par arrêté du 7 mai 2007, dispose notamment que :

« 01. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat met en œuvre, dans le cadre de sa mission, pour contrôler le bilan d'ouverture.

03. Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire sur son rapport des conclusions auxquelles il aboutit à l'issue de la mise en œuvre de ces procédures d'audit. »

Cette norme s'applique au cas de la première année de mandat, que les comptes de l'exercice précédent aient fait ou non l'objet d'un audit.

Dans la pratique, le contrôle du bilan d'ouverture peut amener le commissaire aux comptes à s'interroger sur l'étendue des travaux qu'il convient d'effectuer ainsi que sur l'incidence sur son opinion exprimée dans son rapport des constats qu'il est amené à faire.

La présente note d'information a pour objectifs :

- de préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* ;
- d'être un instrument d'accompagnement destiné à aider le professionnel dans l'exercice d'une première année de mandat ;
- de proposer des outils opérationnels, comme des exemples : lettre aux instances de la profession, lettre de mission, modèles de rapport.

Il s'agit donc d'un guide pratique qui n'a pas vocation à se substituer aux normes d'exercice professionnel.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

« Les rapports »	Rapport sur les comptes annuels et rapport sur les comptes consolidés.
« Comptes »	Comptes annuels et / ou comptes consolidés.
« L'entité »	Personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L. 820-1 du code de commerce.
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes.
« NEP »	Norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté ministériel et annexée au livre VIII de la partie arrêté du code de commerce (art. A. 823-1 et suivants) depuis la publication de l'arrêté du 14 janvier 2009.
« L'annexe »	« L'annexe », telle que définie par le code de commerce et les règlements du CRC, lorsque les comptes sont établis selon le référentiel comptable français ou « les notes aux états financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.
« Date d'arrêté des comptes »	« Date d'établissement des comptes » (Article L. 123-12 du code de commerce) ; « Date de l'autorisation de publication des états financiers » selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (IAS 10.18).
« Date de clôture »	« Date de fin de la période de reporting » au sens de la norme IAS 10 – « <i>Evénements postérieurs à la période de reporting</i> », telle qu'adopté dans l'Union Européenne ; « Clôture de l'exercice » (article L. 123-12 du code de commerce).
« Organe délibérant »	Assemblée générale ou collectivité des associés.

Il convient de noter que la présente note d'information ne traite que des travaux effectués par le commissaire aux comptes après sa nomination et non des règles déontologiques liées à l'acceptation du mandat ni des procédures administratives antérieures à sa nomination, lesquelles seront simplement rappelées pour mémoire en Annexe 3. Elle ne traite pas non plus des diligences que le commissaire aux comptes pourra être amené à mettre en œuvre en cas de contrôle, le cas échéant, d'un prospectus au cours de l'exercice de sa nomination.

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur à la date du 26 mars 2012.

## 1. FORMALITÉS ADMINISTRATIVES ET LETTRE DE MISSION INITIALE

La nomination du commissaire aux comptes s'accompagne de diverses formalités administratives, incombant pour certaines à l'entité et pour d'autres au commissaire aux comptes.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes nouvellement désigné adresse à l'entité une lettre de mission initiale (1) en application de la NEP 210 – *La lettre de mission du commissaire aux comptes*.

Les démarches et formalités effectuées par le commissaire aux comptes antérieurement à sa nomination sont rappelées pour mémoire en Annexe 3.

### 1.1 LETTRE À LA COMPAGNIE RÉGIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

*« Tout commissaire aux comptes chargé du contrôle d'une personne ou entité notifie sa nomination, dans le délai de huit jours, au conseil régional de la compagnie dont il est membre, soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception soit par voie électronique. Dans ce dernier cas, le conseil régional accuse sans délai réception de la notification en mentionnant la date de la réception. Le conseil régional communique l'information au Conseil national. »* (article R. 823-2 du code de commerce).

On relève à cet égard que le commissaire aux comptes exerçant en qualité de signataire d'une personne morale membre d'une compagnie régionale différente de la sienne est également soumis à cette obligation (2). Il a l'obligation de déclarer personnellement auprès de sa compagnie de rattachement les mandats dont il devient signataire quand le changement de signataire est concomitant avec le changement de mandat. Cependant, si le changement de signataire intervient en cours de mandat, le nouveau signataire n'a pas alors à procéder à la déclaration de mandat (2).

La nomination en qualité de suppléant ne requiert pas cette notification. Dans le silence des textes, ce dernier n'a pas à informer sa compagnie de sa nomination en sa qualité de suppléant (3). La CRCC est informée de la nomination du suppléant par la notification faite par le titulaire (c'est-à-dire soit dans le courrier adressé par le commissaire aux

(1) Se reporter au paragraphe 04 de la NEP 210.

(2) Bulletin CNCC n° 147, septembre 2007, p. 476, EJ n° 2007-79.

(3) Bulletin CNCC n° 161, mars 2011, p.103.

comptes titulaire, soit *a posteriori* au moyen de la déclaration d'activité du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes titulaire). L'article R. 823-2 du code de commerce ne vise en effet que le commissaire aux comptes chargé du contrôle d'une personne ou d'une entité ; le commissaire aux comptes suppléant n'exerce pas ce contrôle et n'est donc pas soumis à cette obligation. Le commissaire aux comptes suppléant n'encourt donc aucune mise en cause de sa responsabilité s'il n'informe pas la CRCC de sa nomination en tant que suppléant. En revanche, dans le cas où il serait appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire, il devrait informer sa compagnie régionale de cette situation nouvelle, dans les conditions posées à l'article R. 823-2 du code de commerce pour se conformer au texte.

Un système de déclaration en ligne est prévu par la CNCC à travers son portail (<https://www.cncc.fr>). Un exemple de courrier à la CRCC est également proposé en Annexe 1 de la présente note d'information.

## 1.2 PUBLICITÉ PAR L'ENTITÉ DE LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Lors de la constitution de la société et en cours de vie sociale, la nomination ou le renouvellement d'un commissaire aux comptes donne lieu à des formalités de publicité effectuées par l'entité. Selon la nature de l'entité, les textes légaux ou réglementaires peuvent prévoir ou non des formalités de publicité de la nomination du commissaire aux comptes.

La loi de simplification du droit et d'allègement des démarches administratives promulguée le 22 mars 2012 a inséré un nouvel article L. 823-8-1 dans le Livre VIII Titre II du code de commerce qui permet à « *l'assemblée générale ordinaire, dans les sociétés commerciales qui sont dotées de cette instance, ou [à] l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent, ..., sur proposition de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction de la société, [d'autoriser] les commissaires aux comptes à adresser directement au greffe du tribunal, dans les délais qui s'imposent à la société, les ... ainsi que la copie des documents afférents à leur acceptation de mission ou à leur démission. Il peut être mis un terme à cette autorisation selon les mêmes formes.* ».

Les développements ci-après visent la publicité de la nomination du commissaire aux comptes dans des sociétés commerciales.

### 1.2.1 LORS DE LA CONSTITUTION D'UNE SOCIÉTÉ

L'article R. 210-4 8° du code de commerce prévoit que les nom, prénom et domicile du commissaire aux comptes doivent figurer dans l'avis de constitution publié dans un

journal habilité à recevoir des annonces légales dans le département du siège social (article R. 210-3 du code de commerce).

La demande d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés par l'entité mentionne les nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms, date et lieu de naissance, domicile personnel et nationalité du ou des commissaires aux comptes (article R. 123-54 2° b) du code de commerce).

La société doit également procéder au dépôt de la lettre d'acceptation du commissaire aux comptes (article A. 123-50, Annexe 1-1, Annexe III, paragraphe 1.2.3. du code de commerce). Dans les 8 jours de l'immatriculation, le greffier (article R. 123-161 du code de commerce) fait paraître dans le BODACC (4) (article R. 123-157 du code de commerce) un avis d'immatriculation indiquant notamment les nom, nom d'usage, pseudonyme et prénoms des commissaires aux comptes.

## 1.22 PUBLICITÉ DES NOMINATIONS EN COURS DE VIE SOCIALE

Au cours de la vie sociale, les nominations des nouveaux commissaires aux comptes, y compris les nominations judiciaires, doivent faire l'objet des mêmes formalités que précédemment dans le mois qui suit la décision (article R. 123-105 du code de commerce).

Les mesures de publicité concernent aussi bien le commissaire aux comptes titulaire que le commissaire aux comptes suppléant (5).

Le renouvellement du mandat d'un commissaire aux comptes est dispensé de toute publicité (6).

## 1.23 DÉFAUT DE PUBLICITÉ

La nomination qui ne fait pas l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers. Le commissaire aux comptes pourrait, en cas de carence, faire procéder aux formalités de publicité (article R. 210-18 du code de commerce) (7).

Les dirigeants sociaux engagent leur responsabilité civile en cas de défaut d'inscription modificative au registre du commerce et des sociétés (article L. 123-4 du code de commerce).

(4) Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales.

(5) Rép. Min n° 68563, J.O., déb. A.N. (Q), 30 sept. 1985, p. 4623 ; Bulletin CNCC n° 60, décembre 1985, p. 501 et Bulletin CNCC n° 6, décembre 1972, p. 243.

(6) Rép. Min. n° 23022, J.O., déb. A.N. (Q), 17 mai 1972, p. 1561.

(7) Rép. Min. n° 27412, J.O., déb. Sénat, 8 nov. 1978, p. 3053.

## 1.3 DEMANDE DE DÉROGATION AU BARÈME

Les modalités de détermination de la rémunération des commissaires aux comptes, relative à la certification des comptes annuels, sont régies par les articles R. 823-12 et R. 823-13 du code de commerce, sauf pour certaines entités (article R. 823-17 dudit code).

L'article R. 823-14 du code de commerce indique que : *« Si le nombre d'heures de travail normalement nécessaires à la réalisation du programme de travail du ou des commissaires aux comptes apparaît excessif ou insuffisant, le président de la compagnie régionale est saisi par la partie la plus diligente d'une demande de dérogation aux nombres indiqués à l'article R. 823-12. Cette demande indique le nombre d'heures estimées nécessaires et les motifs de la dérogation demandée. Elle est présentée préalablement à la réalisation de la mission. L'autre partie fait connaître son avis.*

*Le président de la compagnie régionale rend sa décision dans les quinze jours de la demande. Cette décision peut faire l'objet d'un recours devant la chambre régionale de discipline qui est saisie et statue dans les conditions prévues à l'article R. 823-18.*

*Cette procédure ne s'applique pas si le dépassement des limites fixées aux articles R. 823-12 et R. 823-13 recueille l'accord des parties. »*

Le montant des honoraires devant figurer dans la lettre de mission (cf. 1.42 de la présente note d'information), la demande de dérogation au barème est formulée préalablement à l'envoi de la lettre de mission.

## 1.4 LETTRE DE MISSION INITIALE

### 1.41 OBLIGATION D'ÉTABLISSEMENT

Le paragraphe 04 de la NEP 210 – *La lettre de mission du commissaire aux comptes* précise que :

**« 04. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle ».**

Cette formulation implique donc une obligation qui concerne la première année de mandat et qui s'applique uniquement au commissaire aux comptes titulaire. Pour les exercices suivants, la norme encourage, sans le rendre obligatoire, l'établissement d'une nouvelle lettre ou d'une lettre complémentaire. Toutefois dans certaines circonstances une révision de la lettre s'impose (8).

(8) Circonstances pouvant exiger la révision de la lettre de mission : *« indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ; problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en œuvre de ses travaux ; changements*

## 1.4 Lettre de mission initiale

Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles (9).

Si l'entité a confié une mission à un expert-comptable, le commissaire aux comptes pourra utilement prendre contact avec celui-ci lors de la préparation de sa lettre de mission afin de tenir compte des travaux qu'il effectue et sur lesquels il compte s'appuyer.

Par ailleurs, le paragraphe 06 de ladite NEP dispose que :

*« 06. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne. »*

## 1.42 CONTENU DE LA LETTRE DE MISSION

En application de la NEP 210, paragraphe 09, la lettre de mission établie par le commissaire aux comptes comprend :

*– « la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ; »*

S'agissant du premier exercice contrôlé, le commissaire aux comptes peut mentionner notamment les procédures spécifiques qu'il compte mettre en œuvre la première année dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité (10). Il peut également indiquer de manière synthétique les travaux spécifiques qu'il envisage de mettre en œuvre sur le bilan d'ouverture (11).

*– « la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;*

*– les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ; »*

Pour un bon déroulement de sa mission, il est souhaitable que le commissaire aux comptes prenne également en considération les éventuelles contraintes et obligations

(suite note 8)

*intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionnariat ; évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ; survenance d'un événement ou demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes ». (Se reporter au paragraphe 07 de la NEP 210)*

(9) Se reporter au paragraphe 05 de la NEP 210.

(10) Cf. 2.42 de la présente note d'information.

(11) Cf. 2.5 de la présente note d'information.

de l'entité en matière de calendrier et fixe ses périodes d'intervention en tenant compte à la fois, notamment :

- des dates d'intervention des éventuels experts-comptables ou experts auxquels l'entité fait appel ;
- des éventuelles contraintes liées à la transmission d'informations financières par l'entité (à des tiers financeurs ou dans le cas de l'appartenance à un groupe, à une entité consolidante ou combinante) ;
- des dates de tenue des réunions des organes compétents et délibérants ;
- des dates de publication de l'information financière imposée par les textes légaux et réglementaires pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ; et
- de la disponibilité des différentes personnes qui seront sollicitées au sein de l'entité.

– « la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;

– le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ; »

S'agissant du premier exercice contrôlé, la liste pourra comprendre les informations utiles à sa prise de connaissance de l'entité (12) ou encore les documents nécessaires au contrôle du bilan d'ouverture (13).

– « le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ; (conformément à la NEP 580 – Déclarations de la direction)

– le budget d'honoraires et les conditions de facturation. »

À ces éléments obligatoires, le commissaire aux comptes peut en ajouter d'autres qu'il juge utiles, comme par exemple les éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée.

Par ailleurs, dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes complète sa lettre de mission en mentionnant les éléments suivants (14) :

– « en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;

– en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;

(12) Cf. 2.4 de la présente note d'information.

(13) Cf. 2.5 de la présente note d'information.

(14) Se reporter à la NEP 210 – La lettre de mission du commissaire aux comptes, paragraphe 10.

- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;
- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre à ce titre. »

En effet, dès la nomination du commissaire aux comptes, l'entité peut informer qu'elle aura besoin, par exemple, d'attestations de ratios bancaires, d'attestations portant sur des déclarations adressées à des éco-organismes, d'examens limités de comptes intermédiaires, ...

Afin d'être le plus précis possible dans la lettre de mission, le commissaire aux comptes peut souhaiter organiser une réunion d'échanges entre l'équipe d'audit et les personnes clés de l'entité (direction générale, direction administrative et financière, équipe comptable, service du contrôle de gestion, ...) afin de se mettre préalablement d'accord avec l'entité sur les termes et conditions de sa mission, prenant en considération les contraintes des deux parties.

Un exemple de lettre de mission initiale est présenté en Annexe 2 de la présente note d'information.

Un exemple de lettre de mission pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé est disponible sur le portail de la CNCC, à la rubrique du Département des Marchés Financiers (Espace DMF du site internet <http://www.cncc.fr/dmf.html>).

### 1.43 ACCORD DE L'ENTITÉ

En application de la NEP 210, le commissaire aux comptes demande à l'entité de retourner la lettre de mission signée afin de confirmer son accord sur les termes et conditions qui y sont exposés (15).

Il consigne également dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes applique les mesures de sauvegarde prévues par le code de déontologie et en tire toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée (15).

(15) NEP 210 – La lettre de mission du commissaire aux comptes, paragraphe 11.

---

#### 1.44 DÉLAI D'ÉTABLISSEMENT DE LA LETTRE DE MISSION

Il n'existe pas de délai légal ou réglementaire en matière d'établissement et de transmission à l'entité de la lettre de mission pour approbation et signature.

Toutefois, la NEP 210 – *La lettre de mission du commissaire aux comptes* rappelle que la lettre de mission initiale est communiquée à l'entité préalablement à la mise en œuvre des travaux de vérification et de contrôle (NEP 210, paragraphe 04).

## 2. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES LORS DE LA PRISE DE FONCTION

Cette partie traite des sujets suivants :

- prise de connaissance des travaux du commissaire aux comptes précédent, le cas échéant (cf. 2.1) ;
- prise de connaissance des travaux du co-commissaire aux comptes, le cas échéant (cf. 2.2) ;
- prise de connaissance des travaux de l'expert-comptable, le cas échéant (cf. 2.3) ;
- planification, prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne (cf. 2.4) ;
- contrôle du bilan d'ouverture (cf. 2.5) ;
- certification d'exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes (cf. 2.6) ;
- situations spécifiques : cas d'une première intervention du commissaire aux comptes commençant par un examen limité et cas d'une première intervention du commissaire aux comptes pour une opération d'augmentation de capital (cf. 2.7) ;
- audit de comptes consolidés (cf. 2.8).

### 2.1 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉCÉDENT

Le paragraphe 06 de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* indique que :

« 06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur. »

#### 2.11 SECRET PROFESSIONNEL

L'article L. 822-15 du code de commerce dispose que « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.* »

L'absence de secret professionnel entre le commissaire aux comptes et son successeur a été inscrite dans la directive européenne relative aux contrôles légaux des comptes

annuels et consolidés (16) (article 23), rendant ainsi possible l'accès aux dossiers du commissaire aux comptes précédent par le commissaire aux comptes qui lui succède. Cette disposition a été intégrée dans la partie législative du code de commerce à l'article L. 823-3 :

*« Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.*

*Le commissaire aux comptes nommé en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.*

*Le commissaire aux comptes dont la mission est expirée, qui a été révoqué, relevé de ses fonctions, suspendu, interdit temporairement d'exercer, radié, omis ou a donné sa démission permet au commissaire aux comptes lui succédant d'accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés. »*

Par ailleurs, le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes précise dans son article 9 – *Discretion* que « Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. »

En conséquence, le commissaire aux comptes précédent est tenu de mettre à la disposition de son successeur « toutes les informations et tous les documents pertinents » qu'il a pu collecter au cours de son mandat, qu'ils concernent l'entité ou soient relatifs au déroulement de sa mission. La loi ne précisant pas ce qu'elle considère comme des « informations et documents pertinents », leur définition relève donc du jugement professionnel du commissaire aux comptes.

Ces dispositions permettent la communication entre le commissaire aux comptes précédent et le commissaire aux comptes nouvellement nommé ainsi que la mise à disposition des dossiers du commissaire aux comptes précédent, mais n'imposent pas l'obligation pour le commissaire aux comptes nouvellement nommé d'obtenir des copies de certains éléments des dossiers de son confrère.

## 2.12 ACCÈS AUX DOSSIERS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉCÉDENT

Un échange de courrier avec le confrère précédent a déjà eu lieu préalablement à la nomination, comme rappelé au paragraphe 3.4 de l'annexe 3, afin de vérifier que le non renouvellement ou la démission de celui-ci n'est pas motivé par une volonté de l'entité de contourner ses obligations légales.

(16) Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 transposée en droit national par décret du 9 février 2007 et ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008.

## 2.1 Prise de connaissance des travaux du commissaire aux comptes précédent

Après sa nomination par l'organe délibérant, le commissaire aux comptes nouvellement nommé reprend contact avec son prédécesseur afin de convenir d'un rendez-vous.

Cet échange entre confrères étant prévu par les textes légaux et réglementaires, il ne nécessite pas de formalisme particulier : il n'est par exemple pas nécessaire qu'un courrier soit envoyé pour rappeler le contexte et les modalités de cet échange.

Ce rendez-vous permettra au commissaire aux comptes nouvellement nommé :

- d'une part de prendre connaissance des dossiers constitués par son confrère (en portant une attention plus spécifique aux éléments à caractère permanent et aux travaux réalisés au cours du dernier exercice certifié).

Les documents que le commissaire aux comptes peut utilement consulter dans le dossier de travail de son prédécesseur sont notamment :

- le plan de mission ;
- le programme de travail ;
- les conclusions des procédures d'audit mises en œuvre (17) ;
- le(s) rapport(s) émis ;

- et d'autre part de discuter des principaux sujets d'importance liés à la mission, tels que (18) :

- facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives sur les comptes ;
- perception du contrôle interne mis en place au sein de l'entité ;
- situation financière de l'entité (équilibre de la structure financière, éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, procédures d'alerte en cours ou récentes...) ;
- problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevés au cours de l'audit et conclusions du confrère sur ces problématiques ;
- nature, calendrier et étendue des procédures d'audit effectuées ;
- compétences et qualité des relations avec les principaux interlocuteurs, notamment dirigeants et équipe comptable ;
- nature des relations avec l'expert-comptable en charge, le cas échéant, de la mission de présentation des comptes ;
- éléments liés à la planification de la mission (structure de la précédente équipe d'audit, compétences et/ou techniques spécifiques requises, volume d'heures passées sur le dossier, calendrier d'intervention, ...) ;
- plus généralement, principaux obstacles rencontrés dans la mise en œuvre des travaux de commissariat aux comptes.

(17) Se reporter à la NEP 330, paragraphe 27.

(18) Cette liste ne se veut pas exhaustive ; il convient de l'adapter à chaque situation.

Le commissaire aux comptes peut également s'enquérir auprès de son prédécesseur de l'existence d'éventuelles difficultés relatives aux points suivants :

- respect des textes légaux et réglementaires : à ce sujet, le commissaire aux comptes peut s'intéresser à l'existence de révélations faites au procureur de la République ou de signalement d'irrégularités aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce, à l'organe délibérant et, le cas échéant, aux organismes de supervision et de contrôle (AMF, ACP...) ;
- comportement plus ou moins conservateur des dirigeants dans le choix des options comptables et fiscales et dans la détermination des estimations comptables ;
- acceptation du montant des honoraires demandés.

La prise de connaissance des dossiers du commissaire aux comptes précédent peut être documentée :

- par des copies de certains éléments des dossiers de travail du commissaire aux comptes précédent ;
- par des notes prises par le commissaire aux comptes nouvellement nommé relative à toute information jugée pertinente et utile pour la bonne mise en œuvre de ses procédures et la correcte documentation de ses propres travaux.

Si le commissaire aux comptes nouvellement nommé identifie des documents dans les dossiers du commissaire aux comptes précédent qui émanent de l'entité, il peut également en dresser une liste pour en obtenir directement des copies auprès de l'entité.

### 2.13 PRISE EN COMPTE DE L'OPINION FORMULÉE DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

Le paragraphe 07 de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* indique que :

« 07. La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture. »

Toutefois, si au cours de ses travaux, le commissaire aux comptes nouvellement nommé constate des anomalies significatives sur les comptes de l'exercice précédent, il demande à l'entité de procéder aux corrections nécessaires et en tire les conséquences éventuelles sur son rapport (19). Conformément au paragraphe 13 de NEP précitée, « *il en informe ....., le cas échéant, son prédécesseur.* »

Par ailleurs, comme l'indique le paragraphe 08 de cette même NEP :

« 08. Lorsque le prédécesseur a assorti la certification des comptes de l'exercice précédent d'une observation ou d'une réserve ou a refusé de les certifier, le commissaire aux

(19) Cf. 3.13 de la présente note d'information.

*comptes examine les points à l'origine de cette observation, réserve ou refus et reste attentif à leur évolution. »*

Si le prédécesseur a formulé une opinion avec réserve(s) ou a refusé de certifier les comptes, le commissaire aux comptes successeur s'enquiert des motifs qui ont conduit son confrère à une telle conclusion. Il effectue un suivi de ces points comme s'il avait lui-même formulé cette opinion et en tient compte dans son approche d'audit des comptes du premier exercice qu'il certifie. Il met notamment en place les procédures supplémentaires qu'il juge nécessaires pour effectuer le suivi de ces différents sujets.

Par ailleurs, selon le traitement comptable sur l'exercice du ou des points de réserve ou de refus de certifier, il en tire les conséquences sur son rapport (20).

## 2.14 SUIVI DE LA PROCÉDURE D'ALERTE

Les textes légaux prévoient dans certaines entités une procédure d'alerte susceptible d'être mise en œuvre par le commissaire aux comptes. Cette procédure vise à informer l'entité des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation relevés par le commissaire aux comptes à l'occasion de l'exercice de sa mission.

La note d'information de la CNCC, NI.III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte* expose en détail la démarche du commissaire aux comptes en cas de procédure d'alerte.

### 2.141 Procédure d'alerte en cours

Lorsqu'une procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes précédent est en cours lors de la prise de fonction, il revient au nouveau commissaire aux comptes d'apprécier s'il doit ou non la poursuivre. Aucun texte ne traite actuellement de cette situation. Un arrêt commenté par le Professeur Merle indique : *« que le nouveau commissaire aux comptes [peut] poursuivre la procédure engagée par son prédécesseur... [pour autant qu'il se trouve encore dans les délais] »* (21).

Afin d'analyser la nécessité ou non de poursuivre la procédure d'alerte, le commissaire aux comptes dispose notamment des éléments d'appréciation de la continuité d'exploitation en matière de prévention des difficultés des entreprises, prévus par le code de commerce, les référentiels comptables applicables en France et la NEP 570 – *Continuité d'exploitation* (22), et également des informations collectées par son prédécesseur.

(20) Cf. 3.13 de la présente note d'information.

(21) Bulletin CNCC n° 112, décembre 1998, p. 581.

(22) Se reporter à la note d'information de la CNCC, NI.III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte*, chapitre 2 « Critères d'intervention du commissaire aux comptes ».

Ainsi, quand il a connaissance qu'une procédure d'alerte est en cours, le commissaire aux comptes, dans le cadre des échanges évoqués au paragraphe 2.12 de la présente note d'information, peut :

- s'entretenir à ce sujet avec son confrère afin :
  - d'appréhender les faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation et comprendre les motifs qui ont amené son prédécesseur à déclencher une telle procédure ;
  - d'échanger sur la perception du risque pesant sur la continuité d'exploitation ;
  - de prendre connaissance des travaux déjà réalisés par le prédécesseur et d'identifier précisément à quelle étape en est la procédure ;
- documenter dans son dossier de travail l'historique de la procédure (notamment copie des précédents courriers concernant la procédure envoyés à l'entité et reçus d'elle) ;
- s'entretenir avec la direction afin de prendre connaissance de son appréciation sur la continuité d'exploitation de l'entité et des actions envisagées ;
- puis mettre en œuvre les travaux spécifiques liés au déroulement de cette procédure (23) dans le strict respect des délais prévus par la loi.

### **2.142 Procédure d'alerte suspendue dont le déclenchement date de moins de 6 mois**

Depuis la publication de la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (24) « *dans un délai de six mois à compter du déclenchement de la procédure, le commissaire aux comptes peut en reprendre le cours au point où il avait estimé pouvoir y mettre un terme lorsque, en dépit des éléments ayant motivé son appréciation, la continuité de l'exploitation demeure compromise et que l'urgence commande l'adoption de mesures immédiates* ».

Ces nouvelles dispositions ont été intégrées aux articles L. 234-1, L. 234-2 et L. 612-3 du code de commerce relatifs à la procédure d'alerte dans les SA, SAS, SARL, SNC, SCS, SCA, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les associations recevant des subventions publiques visées par l'article L. 612-4 du code de commerce.

Un commissaire aux comptes nouvellement nommé peut donc reprendre une procédure d'alerte initiée par son prédécesseur, dans le délai de 6 mois à compter du déclenchement de cette procédure par son prédécesseur.

(23) Se reporter à la note d'information de la CNCC, NI.III – *Le commissaire aux comptes et l'alerte*, chapitre 4 « *Mise en œuvre de la procédure d'alerte* ».

(24) Loi 2011-525 du 17 mai 2011, voir communiqué CNCC publié le 20 mai 2011.

## 2.2 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DU CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES

### 2.2.1 SECRET PROFESSIONNEL

L'article L. 823-15 du code de commerce dispose que : *« Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel (25) établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1. »*

C'est donc la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* qui détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission et les modalités d'échange des informations entre eux. Le paragraphe 10 mentionne notamment que :

**« 10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes. »**

Dans le cadre de sa documentation des travaux, il est usuel que le commissaire aux comptes obtienne des copies de certains éléments du dossier de travail de son confrère.

## 2.2.2 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DU CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES

### 2.2.2.1 Co-commissaire aux comptes nouvellement nommé

Lorsque le co-commissaire aux comptes intervient également dans le cadre du premier exercice de son mandat, les co-commissaires aux comptes peuvent mettre en œuvre conjointement la prise de connaissance des travaux du (des) commissaire(s) aux comptes prédécesseur(s) et appliquent les dispositions de la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*.

Ils définissent notamment la nature, le calendrier et l'étendue des procédures planifiées pour le premier exercice qu'ils certifieront conjointement.

### 2.2.2.2 Co-commissaire aux comptes en cours de mandat

Dans la situation où le co-commissaire aux comptes est en cours de mandat, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut utilement prendre connaissance des travaux menés par son confrère.

(25) Se reporter à la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*.

Il accède à ses dossiers de travail et peut l'interroger notamment sur les sujets suivants :

- modalités de répartition des travaux mis en place avec le co-commissaire aux comptes précédent de l'entité (le cas échéant) ;
- évaluation du risque d'anomalies significatives sur les comptes ;
- approche d'audit jusqu'à présent adoptée ;
- plan de mission mis en place précédemment et programme de travail nécessaire à sa mise en œuvre ;
- planning d'intervention usuel des exercices antérieurs ;
- volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation des travaux ;
- composition, expérience ou qualification des membres de l'équipe d'audit du co-commissaire aux comptes ;
- rapport(s) émis.

À la suite de cet échange, les deux commissaires aux comptes appliquent les dispositions de la NEP 100 – *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*.

Ils définissent notamment la nature, le calendrier et l'étendue des procédures planifiées pour le premier exercice qu'ils certifieront conjointement et renvoient si nécessaire la répartition des travaux qui avait été établie précédemment, conformément aux dispositions des paragraphes 08 et 09 de la NEP 100.

Il est important de rappeler que le commissaire aux comptes nouvellement nommé ne peut pas s'exonérer des phases de prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalie significative, même si le co-commissaire aux comptes a déjà préalablement procédé à ce travail, comme le précisent les paragraphes 04 et 05 de la même NEP :

*« 04. Chaque commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qui lui permettent d'être en mesure de formuler son opinion sur les comptes de l'entité. Il tient compte des éléments collectés lors des procédures d'audit qu'il a lui-même mises en œuvre et des éléments collectés par les co-commissaires aux comptes.*

*05. Chaque commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble et détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre. »*

## 2.3 PRISE DE CONNAISSANCE DES TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE

Le commissaire aux comptes peut utilement, dès sa nomination, prendre contact avec l'expert-comptable intervenant dans l'entité, afin de connaître l'étendue des travaux effectués par celui-ci et d'en tirer les conséquences éventuelles sur son plan de mission et son programme de travail.

Les paragraphes 03 et 04 de la NEP 630 – *Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité* indiquent que :

« 03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;
- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

04. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés. »

## 2.4 PLANIFICATION, PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON CONTRÔLE INTERNE

Des extraits de la NEP 300 – *Planification de l'audit* et de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* sont repris et illustrés ci-après. Ces développements ne se substituent pas à la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel, et notamment de la NEP 315.

### 2.41 PLANIFICATION

Conformément à la NEP 300 – *Planification de l'audit*, le commissaire aux comptes procède à la planification de la mission d'audit. Le paragraphe 07 de ladite NEP précise que la planification est postérieure à la prise de contact avec le commissaire aux comptes précédent :

« 07. La planification est engagée :

- après la mise en œuvre des vérifications liées à l'acceptation et au maintien de la mission, en particulier de celles liées aux règles déontologiques ;

- *après prise de contact avec le commissaire aux comptes prédécesseur dans le respect des règles de déontologie et de secret professionnel, en cas de changement de commissaire aux comptes ;*
- *avant la mise en œuvre des procédures d'audit ».*

Lors de la planification, le commissaire aux comptes élabore son plan de mission et son programme de travail.

## 2.42 PRISE DE CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON CONTRÔLE INTERNE

Le paragraphe 01 de la NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* expose que :

« 01. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes. »

Cette phase de prise de connaissance permet au commissaire aux comptes d'accumuler un grand nombre d'informations qui lui permettent d'identifier les risques auxquels l'entité est exposée et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes. Elle constitue une part plus importante dans l'intervention du commissaire aux comptes la première année de son mandat et nécessite donc un certain investissement.

Lorsqu'un commissaire aux comptes exerçait précédemment ses fonctions dans l'entité, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut utilement commencer par consulter les dossiers de son confrère et lui poser les questions estimées utiles dans le cadre d'une prise de connaissance (cf. 2.1 de la présente note d'information). À défaut de pouvoir utiliser les travaux déjà mis en œuvre par un prédécesseur, le commissaire aux comptes est conduit à prévoir plus de temps pour mener à bien cette phase de prise de connaissance, qui s'articule autour de deux axes majeurs :

- prise de connaissance de l'entité et de son environnement ;
- prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

### 2.421 Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

#### a) Éléments à prendre en considération

La NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* précise les différents éléments à prendre en considération lors de la phase de prise de connaissance de l'entité.

« 13. Le commissaire aux comptes prend connaissance :

- *du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;*

- *des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;*
- *des objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes ;*
- *de la mesure et de l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent au commissaire aux comptes les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;*
- *des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit. »*

(Un exemple de questionnaire de prise de connaissance de l'entité est proposé dans le pack PE et dans le pack PA)

## b) Documentation des dossiers du commissaire aux comptes

Tout au long de cette phase de prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes collecte un nombre important d'informations.

De manière générale, il peut constituer un dossier comprenant notamment tous les documents présentant un caractère permanent, utilisables par l'équipe d'audit sur toute la durée du mandat, tels que :

- Les données relatives à la mission : fiche signalétique de l'entité et du mandat, éléments administratifs liés à l'acceptation de la mission, etc. ;
- Les éléments de présentation de l'entité : plaquette, historique, description de l'activité, organigramme, etc. ;
- Les éléments d'ordre juridique majeurs : extrait K-Bis, statuts, règlement intérieur, structure et évolution du capital social, structure et composition des différents organes d'administration et de direction, résumé des procès-verbaux des dernières réunions des différentes instances, actes de propriété des biens immobiliers appartenant à l'entité, différents baux en cours, conventions/contrats signés par l'entité, etc. ;
- Les documents d'ordre social majeurs : convention collective applicable, accords collectifs, accords internes d'entreprise, informations relatives à la structure de la rémunération versée aux personnes clés, description de la structure de la représentation du personnel, copie des lettres d'observation et/ou notifications de redressement de l'URSSAF, bilan social, etc. ;
- Les éléments d'ordre fiscal majeurs : questionnaire fiscal et réponse de l'Administration fiscale, éventuel rescrit obtenu de l'Administration fiscale, régimes fiscaux par-

ticuliers, liasse fiscale, convention d'intégration fiscale, copie des lettres d'observation et/ou notifications de redressement de l'Administration fiscale, etc. ;

- Les documents d'ordre financier et de gestion : rapports légaux des derniers exercices, rapports contractuels, etc. ;
- Les documents relatifs aux principaux processus : procédures internes, notes de service, manuel de procédures comptables, etc.

Ce dossier peut être actualisé au fur et à mesure de l'évolution de l'entité et tout au long du mandat du commissaire aux comptes.

De manière générale, le commissaire aux comptes consigne dans son dossier tous les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre les éléments clés du dossier (26).

### **2.422 Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit**

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés l'entité, le contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

La prise de connaissance de l'entité inclut systématiquement celle du contrôle interne en vue d'identifier les contrôles pertinents pour l'audit.

Le commissaire aux comptes collecte au cours de cette phase un nombre important d'éléments.

#### **a) Éléments à prendre en considération**

Le commissaire aux comptes prend en compte des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit lui permettant d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes (27).

La NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, au paragraphe 14, liste les éléments dont le commissaire aux comptes prend connaissance.

« 14. ... Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- *l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;*

(26) Se reporter à la NEP 230 – *Documentation de l'audit des comptes*, paragraphe 4.

(27) NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*, paragraphe 14.

Par des entretiens avec les personnes concernées, le commissaire aux comptes identifie quelles sont les valeurs d'éthique et d'intégrité qui sont véhiculées au sein de l'entité et, en utilisant son jugement professionnel, se forge une opinion sur l'importance et la sensibilité au contrôle interne dans l'entité.

- *les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;*

Le commissaire aux comptes s'enquiert notamment de savoir si un processus d'évaluation du risque a été établi et si l'entité a mis en place un système de veille afin d'identifier tous les changements (légaux, réglementaires, environnementaux, comptables, etc. ...) qui pourraient avoir un impact significatif sur les comptes ;

- *les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;*

Le commissaire aux comptes s'emploie à comprendre le degré de dépendance des processus de l'entité par rapport aux systèmes d'information. Un entretien avec le responsable des systèmes d'information (salarié ou prestataire externe) est à envisager.

- *les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;*

Le commissaire aux comptes cherche notamment à savoir s'il existe dans l'entité un service en charge du respect des procédures.

Lorsqu'il existe un audit interne, la NEP 610 – *Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne* dispose que :

« 03. Lorsque le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité pour constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes, il s'enquiert :

- *de la place qu'occupe l'audit interne dans l'organisation de l'entité. Le commissaire aux comptes examine les règles et les procédures mises en place dans l'entité pour assurer l'objectivité des auditeurs internes dans la réalisation de leurs travaux et l'émission de leurs conclusions ;*
- *de la nature et de l'étendue des travaux confiés à l'audit interne. »*
  - *le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :*
    - *aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;*
    - *aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;*

- aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
- à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
- au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;
- la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. À ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière ».

### **b) Évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par l'entité**

Conformément au paragraphe 16 de la NEP 315,

« 16. Le commissaire aux comptes évalue la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble ou au niveau des assertions ;
- qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé identifié qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ;
- que les seuls éléments collectés à partir des contrôles de substance ne lui permettront pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. »

La NEP 315 précise également au paragraphe 19 que :

« Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations. »

Cette disposition trouve également à s'appliquer lorsque le commissaire aux comptes nouvellement nommé utilise des informations recueillies par le commissaire aux comptes précédent.

### 2.4.3 TECHNIQUES DE CONTRÔLE UTILISÉES

Pour acquérir une bonne connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit mis en place et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes peut avoir recours aux techniques de contrôle suivantes, précisées au paragraphe 18 de la NEP 315 et qui s'inscrivent dans le cadre des techniques mentionnées au paragraphe 10 de la NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés* :

- demandes d'informations ;
- procédures analytiques ;
- observations physiques et inspections.

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes pourra notamment mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes :

- entretien avec le commissaire aux comptes précédent (28) et le co-commissaire aux comptes (29), le cas échéant ;
- entretien avec les dirigeants, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsqu'elles sont distinctes de la direction, mais également avec les principaux acteurs des processus clés qu'il a identifiés. Le commissaire aux comptes rencontre plus longuement les acteurs contribuant à la production des comptes : il s'agit notamment du directeur financier et du responsable comptable. Au besoin, il s'entretient avec toute autre personne auprès de laquelle il juge opportun d'obtenir des précisions pour conforter sa compréhension globale du fonctionnement de l'entité et des principaux processus ;
- entretien et prise de connaissance des travaux mis en œuvre par le comité d'audit (le cas échéant), en particulier en matière de suivi du processus d'élaboration de l'information financière et de suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;
- entretien et prise de connaissance des travaux réalisés par le service audit interne (le cas échéant). La NEP 610 précise au paragraphe 01 que :

*« 01. ... le commissaire aux comptes prend connaissance du fonctionnement et des objectifs qui lui sont assignés. Il peut utiliser les travaux réalisés par l'audit interne en tant qu'éléments collectés au titre des assertions qu'il souhaite vérifier. » ;*

- entretien avec les éventuels tiers ayant accompli des opérations pour le compte de l'entité : en application des dispositions de l'article L. 823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité ;

(28) Cf. 2.1 de la présente note d'information.

(29) Cf. 2.2 de la présente note d'information.

- prise de contact avec l'expert-comptable de l'entité afin de comprendre l'étendue de sa mission. Cette prise de contact a lieu, quelles que soient la taille et la nature juridique de l'entité, dès lors que celle-ci a recours aux services d'un expert-comptable et indépendamment de la décision du commissaire aux comptes d'utiliser ou non les travaux de ce professionnel, comme le rappelle la NEP 630 – *Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité* :

« 03. Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes :

- analyse la nature et l'étendue de la mission que l'entité a confiée à l'expert-comptable ;
- apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par ce dernier pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.

04. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer du contenu de la mission qui lui a été confiée et, s'il l'estime nécessaire, se fait communiquer les travaux réalisés. »

- procédures analytiques « qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels. » (30) : par exemple, une analyse des données chiffrées de l'entité sur la base des comptes des exercices précédents, lui permettant d'identifier les ordres de grandeur significatifs et les évolutions observées au cours de ces exercices ;
- visite des locaux et de l'outil de production, le cas échéant, et autres observations physiques et inspections utiles pour corroborer les informations recueillies lors de cette phase auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

Ces procédures d'audit peuvent être mises en œuvre tout au long du mandat du commissaire aux comptes, mais sont en général plus développées la première année du mandat. En effet, le commissaire aux comptes souhaite avoir une vision d'ensemble de l'entité lui permettant de se forger sa propre perception de l'entité et de son contrôle interne.

## 2.5 CONTRÔLE DU BILAN D'OUVERTURE

La NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* définit le bilan d'ouverture comme étant le « *bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes* » (31).

(30) Se reporter à la NEP, paragraphe 18.

(31) Se reporter à la NEP 510, paragraphe 01.

## 2.51 PRISE EN COMPTE DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET DE LA CERTIFICATION OU NON DES COMPTES DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

Le paragraphe 05 de la NEP 510 dispose que :

« 05. Pour collecter ces éléments (32), le commissaire aux comptes tient compte :

- de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur. »

### 2.511 Prise en compte du risque d'anomalies significatives

La synthèse de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives permet d'identifier :

- les faiblesses du contrôle interne et les contrôles pertinents (informatisés/manuels) sur lesquels le commissaire aux comptes entend s'appuyer ;
- les domaines nécessitant une démarche d'audit particulière : en cas de fraude, lors d'événements particuliers, pour des opérations complexes ou inhabituelles, ou en cas d'incertitude ;
- l'incidence sur le programme de travail en termes de nature et d'étendue des procédures d'audit qu'il convient de mettre en œuvre (tests de procédures/contrôles de substance) ;
- l'incidence sur le calendrier et la répartition des travaux.

Ainsi, le commissaire aux comptes est amené à formaliser dans son dossier le lien entre le risque d'anomalies significatives détecté, par assertion, et les procédures d'audit prévues. Cette formalisation peut être faite à la fois dans le plan de mission et dans le programme de travail détaillé des procédures d'audit.

### 2.512 Prise en compte de la certification ou non des comptes de l'exercice précédent

Pour la détermination, par le commissaire aux comptes, de ses travaux d'audit au cours du premier exercice de son mandat, la NEP 510 distingue les situations selon que les comptes de l'exercice précédent ont fait ou non l'objet d'une certification (33).

(32) Fait référence aux éléments identifiés au paragraphe 04 de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, à savoir ceux permettant au commissaire aux comptes de vérifier que les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice et que la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.

(33) Se reporter aux paragraphes 06 à 11 de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

Si les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés, certaines procédures seront en effet mises en œuvre spécifiquement :

- prise de connaissance du dossier de travail du prédécesseur (34),
- examen et prise en compte de l'opinion émise par ce dernier (35),
- adaptation du plan de mission selon les éléments qui ont pu être collectés auprès du confrère pour l'audit des comptes du premier exercice du mandat.

De même, si les comptes précédents n'ont pas fait l'objet d'un audit et qu'aucune opinion n'a donc été émise, certaines procédures complémentaires devront être mises en œuvre au titre de la première année de mandat. Ces procédures sont décrites au paragraphe 2.522 c) de la présente note d'information.

## 2.52 CONTRÔLE DES SOLDES DU BILAN D'OUVERTURE

Le paragraphe 04 de la NEP 510 indique que :

« 04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. [...] »

Cette norme ne précise pas la nature des éléments que le commissaire aux comptes collecte pour vérifier que les soldes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives ; ceux-ci doivent toutefois être « suffisants et appropriés » et être choisis en fonction, d'une part, de l'appréciation du risque d'anomalies significatives et d'autre part, du fait que ces soldes aient fait ou non l'objet d'une certification par un prédécesseur, comme vu précédemment. La nature et le niveau de détails des éléments collectés dépendront donc du jugement professionnel du commissaire aux comptes.

### 2.521 Contrôle du bilan d'ouverture dans le cas où les comptes ont fait l'objet d'un audit l'exercice précédent

La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et de sincérité du bilan d'ouverture (36).

(34) Cf. 2.1 de la présente note d'information.

(35) Cf. 2.13 de la présente note d'information.

(36) Se reporter à la NEP 510, paragraphe 07.

La NEP 510 dispose au paragraphe 06 que :

*« 06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur. » (37)*

Il apprécie l'étendue des travaux réalisés par son confrère et peut décider d'étendre certaines procédures s'il estime que les éléments collectés ne sont pas suffisants ou appropriés.

Si les comptes précédents ont fait l'objet d'une réserve ou d'un refus de certifier, il met en place les diligences nécessaires au suivi de ces opinions et en tire les conséquences éventuelles sur son rapport (38).

### **2.522 Procédures complémentaires à mettre en œuvre sur le contrôle du bilan d'ouverture en cas d'absence d'audit de l'exercice précédent ou d'insuffisance d'éléments collectés**

Le paragraphe 09 de la NEP 510 précise :

*« 09. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre les procédures qui suivent. »*

Ces procédures sont abordées au c) et d) ci-après.

#### **a) Cas où les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification**

Lors de la première année d'intervention, lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification, le commissaire aux comptes peut avoir des difficultés pour vérifier que des soldes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice, et, donc, sur le compte de résultat de l'exercice en cours.

#### **b) Cas où les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification mais où les éléments collectés sont insuffisants ou inappropriés**

Le commissaire aux comptes peut ne pas avoir collecté lors de l'échange avec son confrère suffisamment d'éléments lui permettant d'étayer l'opinion portée sur les comptes de l'exercice précédent. Il peut également estimer que les éléments collectés auprès de son confrère ne sont pas appropriés pour lui apporter des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. (39)

(37) Cf. 2.1 de la présente note d'information.

(38) Cf. 3.4 de la présente note d'information.

(39) Se reporter à la NEP 500 – *Caractère probant des éléments collectés* pour une définition des assertions et du caractère approprié et suffisant des éléments probants.

Les difficultés principales sont liées aux possibilités d'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier certains soldes de comptes tels que les stocks (en particulier sur les quantités), ou pour apprécier la comparabilité des informations relatives aux exercices précédents avec les comptes de l'exercice écoulé.

### c) Procédures d'audit pour les besoins de l'exercice

Dans les deux cas, dans un premier temps, le commissaire aux comptes peut utiliser les procédures mises en œuvre pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice pour conclure sur certains soldes de comptes de l'exercice précédent, comme évoqué dans la NEP 510 au paragraphe 10 :

*« 10. Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture. »*

Les travaux menés dans le cadre de la certification des comptes du premier exercice qu'il audite peuvent en effet permettre de collecter des éléments qui servent au commissaire aux comptes pour vérifier certains soldes de comptes du bilan d'ouverture : par exemple, l'analyse des soldes du compte clients en N et des règlements intervenus permet de confirmer l'existence du solde de compte en N – 1.

Si les procédures mises en œuvre pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice ne permettent pas de conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture, il appartient au commissaire aux comptes nouvellement nommé de mettre en œuvre des procédures complémentaires.

Les procédures complémentaires sont décrites au paragraphe d) ci-après.

### d) Procédures complémentaires à mettre en œuvre

Le paragraphe 11 de la NEP 510 précise :

*« 11. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en œuvre des procédures complémentaires.*

*Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts.*

*De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre les procédures complémentaires suivantes :*

- *observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;*
- *examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices. »*

## 2.53 CONTRÔLE DE LA PRÉSENTATION DES COMPTES ET DE LA PERMANENCE DES MÉTHODES D'ÉVALUATION

Le commissaire aux comptes vérifie que la présentation des comptes et les méthodes comptables retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre ou, si elles l'ont été, que ceci a été fait dans le respect des principes comptables applicables aux changements de méthode.

S'il identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables (se reporter à la NEP 730 – *Changements comptables*) et dans la norme traitant des informations relatives aux exercices précédents (se reporter à la NEP 710 – *Informations relatives aux exercices précédents*).

## 2.6 CERTIFICATION D'EXERCICES ANTÉRIEURS À LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.133 :

« Dans le cas où une entité a omis de désigner un commissaire aux comptes, une régularisation des délibérations de l'organe délibérant doit être engagée et il peut être confié au commissaire aux comptes une mission complémentaire en vue de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination. »

### 2.61 RÉGULARISATION DES DÉLIBÉRATIONS DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.133 a) :

« La Commission des études juridiques de la CNCC (40) précise les conséquences juridiques [...] de la non-désignation d'un deuxième commissaire aux comptes (voir § 1), ainsi que les possibilités de régularisation des délibérations des assemblées générales (voir § 2).

La possibilité d'une régularisation est prévue par l'article L. 820-3-1, 2° du code de commerce qui dispose « (...) L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes

(40) CNCC – Bulletin n° 150 de juin 2008, p. 298.

*régulièrement désigné* ». Pour ce faire, l'entité devra convoquer une assemblée générale ordinaire qui désignera, dans une première résolution, et pour une durée de six exercices, un deuxième commissaire aux comptes et confiera conventionnellement au collège des commissaires aux comptes, dans une deuxième résolution, le soin d'établir conjointement un rapport sur chacun des exercices susceptibles d'être frappés de nullité.

La CNCC considère de façon constante que la régularisation peut ne porter que sur les trois exercices précédents, en application de l'article L. 235-9 du code de commerce, selon lequel « *Les actions en nullité de la société ou d'actes et délibérations postérieures à sa constitution se prescrivent par trois ans à compter du jour où la nullité est encourue, sous réserve de la forclusion prévue à l'article L. 235-6 (...)* ».

Cette réponse est transposable aux situations où une entité a omis de désigner un commissaire aux comptes. »

## 2.62 MISSION COMPLÉMENTAIRE RELATIVE AUX EXERCICES CLOS AVANT LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.133 b) :

« Le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé, et il n'a pas, en principe, l'obligation de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination. Il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire attribuée par l'organe délibérant dans une résolution distincte de celle qui le nomme commissaire aux comptes (cf. étude juridique de la CNCC – *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, octobre 2008, § 122, p. 45). »

La nomination du commissaire aux comptes pour six exercices, à compter de l'exercice N, doit intervenir lors d'une assemblée antérieure à celle qui régularisera la situation en approuvant à nouveau les comptes de l'exercice N-1.

Le commissaire aux comptes peut préciser les modalités de cette mission complémentaire dans sa lettre de mission initiale ou dans une lettre de mission complémentaire. Il peut en particulier y être indiqué les conditions de la nomination du commissaire aux comptes pour cette mission complémentaire, que le rapport sera établi dans le cadre de l'article L. 820-3-1 du code de commerce, et, conformément aux dispositions du paragraphe 15 de la NEP 510, que les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

## 2.63 INCIDENCES SUR LE RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.133 c) :

« Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes sont rappelées dans le bulletin CNCC n° 150 de juin 2008, paragraphe 2 : « ... Il n'est pas nécessaire que les commissaires aux comptes présentent autant de rapports qu'il y a d'exercices à régulariser ; un rapport unique suffit à condition qu'il analyse successivement chacun des exercices antérieurs, une résolution distincte devant être présentée pour chacun d'eux (Bulletin CNCC n° 51, p. 376). Il conviendra, par ailleurs, de représenter un rapport spécial portant sur les conventions se rapportant aux exercices à régulariser.

*L'assemblée générale devra approuver les comptes sociaux et les comptes consolidés des exercices visés par la régularisation après avoir pris connaissance des rapports établis par les commissaires aux comptes. ».*

S'il n'est pas nécessaire que le commissaire aux comptes présente autant de rapports qu'il y a d'exercices non couverts par une certification régulière, le rapport unique qui est demandé au commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission complémentaire confiée par l'organe délibérant est cependant un rapport de certification distinct du rapport de certification du premier exercice « normal ».

*Exemple :*

Cet exemple illustre le cas où une SARL a omis de procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'elle dépasse les seuils et aurait dû procéder à cette désignation en N – 1 pour la première fois.

L'assemblée de la SARL a nommé un commissaire aux comptes le 15 avril N (certification des exercices N à N + 5) et lui a confié une mission complémentaire pour la certification de l'exercice N – 1, que l'assemblée générale a déjà approuvé le 20 mars N.

Pour l'établissement de son rapport sur les comptes de l'exercice N – 1, le commissaire aux comptes indique dans l'introduction les conditions de sa nomination, rappelle que ce rapport est établi dans le cadre de l'article L. 820-3-1 et, conformément aux dispositions du paragraphe 15 de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*, précise que les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

Au cas d'espèce, les travaux du commissaire aux comptes n'ont pas décelé d'anomalies sur l'exercice N – 1, y compris sur le bilan d'ouverture dudit exercice.

Un exemple de rédaction du rapport est présenté en Annexe 4.

## 2.64 SANCTIONS PÉNALES LIÉES AU DÉFAUT DE NOMINATION

Il convient de rappeler que le défaut de désignation régulière d'un commissaire aux comptes fait l'objet de sanctions pénales pour tout dirigeant de personne « ou de l'entité » tenue d'avoir un commissaire aux comptes (article L. 820-4, al. 1 du code de commerce).

Par ailleurs, l'article L. 823-12, al.2 précise que les commissaires aux comptes « *révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation* ».

Le commissaire aux comptes pourra préciser que la situation a été régularisée de par sa nomination.

## 2.65 CONSÉQUENCES DE L'ABSENCE DE RÉALISATION DE CERTAINS TRAVAUX

En cas d'absence d'audit des comptes de l'exercice précédent sa nomination, le commissaire aux comptes peut ne pas être en mesure de vérifier certaines assertions de postes du bilan d'ouverture, du fait de l'impossibilité de mettre en place *a posteriori* des procédures qui ne peuvent avoir lieu qu'à un instant donné et qu'aucune procédure complémentaire ne peut couvrir.

*Exemple :*

Prenons par exemple le cas d'une SARL qui dépasse les seuils de nomination d'un commissaire aux comptes pour la première année. Sa nomination étant intervenue après le 31 décembre N – 1, le commissaire aux comptes n'a pas pu assister à l'inventaire physique des stocks de l'exercice précédent. Or, au cas d'espèce, cette procédure était nécessaire dans la mesure notamment où il ne peut vérifier les quantités à l'ouverture par d'autres moyens, compte tenu de l'organisation du système de détermination et de contrôle des quantités au sein de l'entité (par exemple, absence d'inventaire permanent).

Il ne peut pas s'appuyer sur les travaux d'un commissaire aux comptes de l'exercice précédent. Ses autres travaux effectués sur le bilan d'ouverture conformément aux dispositions de la NEP 510 n'ont pas révélé d'anomalies.

La limitation, bien que significative, est insuffisante pour rejeter l'ensemble des comptes annuels et refuser de les certifier (une réserve est jugée suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause). Par ailleurs les incidences sur les comptes de cette limitation sont clairement circonscrites.

Le rapport sur les comptes annuels sera assorti d'une réserve pour limitation(s) imposée(s) par les circonstances.

Dans le paragraphe exposant la limitation, le commissaire aux comptes indique :

- les circonstances qui l'ont empêché d'assister à l'inventaire ;
- l'impossibilité de collecter des éléments suffisants au moyen d'autres procédures de contrôle ;
- le montant des stocks concernés.

## 2.7 Situations spécifiques

Il certifie les comptes annuels sous la réserve qu'il vient d'expliciter dans le paragraphe précédent.

Le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler au titre de ses vérifications spécifiques. Toutefois, l'incidence éventuelle de la réserve affecte la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données aux actionnaires et fait donc l'objet d'une observation.

Un exemple de rédaction de rapport est proposé en Annexe 5.

## 2.7 SITUATIONS SPÉCIFIQUES

La présente note d'information ne traite pas des diligences que le commissaire aux comptes peut être amené à mettre en œuvre en cas de contrôle, le cas échéant, d'un prospectus au cours du premier exercice suivant sa nomination.

### 2.71 CAS D'UNE PREMIÈRE INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES COMMENÇANT PAR UN EXAMEN LIMITÉ

#### 2.711 Examen limité effectué en application de la NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires*

##### a) Prise de connaissance

Dans le cas des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, il est fréquent que la première intervention du commissaire aux comptes suivant sa nomination corresponde à la réalisation d'un examen limité des comptes dans le cadre de l'établissement par l'entité de comptes intermédiaires.

En effet, alors que la réunion de l'organe délibérant nommant un commissaire aux comptes se tient dans les 6 mois suivant la date de clôture, le commissaire aux comptes est conduit, dans le délai de 2 mois suivant la fin du premier semestre, à émettre un rapport d'examen limité sur les comptes intermédiaires en application de la NEP 2410.

La NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales et réglementaires* précise au paragraphe 13 :

« 13. Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de fonder sa conclusion sur ces comptes. »

En cas de première année de mandat, le paragraphe 16 de la norme précitée prévoit des dispositions particulières relatives à la phase de prise de connaissance et de compréhension de la structure de contrôle interne de l'entité :

*« 16. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat et qu'il n'a pas réalisé préalablement d'audit des comptes de l'entité :*

- *il prend connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du co-commissaire aux comptes. Il s'intéresse particulièrement :*
  - o *aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le co-commissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ; et*
  - o *à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;*
- *il s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. »*

Ainsi, le commissaire aux comptes, en amont de la réalisation de sa mission d'examen limité de comptes intermédiaires, met en œuvre une phase de prise de connaissance de l'entité et de son environnement ainsi qu'une phase de compréhension et d'évaluation du risque d'anomalies significatives pouvant impacter les comptes. Toutefois le commissaire aux comptes peut acquérir cette connaissance essentiellement par le biais de la prise de connaissance des travaux menés par le commissaire aux comptes qui lui précède et par ceux du co-commissaire aux comptes en place, le cas échéant. De fait, une prise de connaissance détaillée des dossiers du confrère précédent et un entretien avec ce dernier apparaissent incontournables, de même qu'une revue approfondie des travaux du co-commissaire aux comptes, qui possède une connaissance et une expérience d'un ou plusieurs exercices sur le dossier. Pour ces travaux, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique, afin de collecter les informations appropriées et suffisantes pour sa mission d'examen limité.

Conformément à la NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales et réglementaires*, le commissaire aux comptes s'attache également à obtenir de la direction de l'entité toute information lui permettant d'identifier d'éventuels changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations (41) recueillies auprès de ses confrères.

L'ensemble de ces travaux permet au commissaire aux comptes d'évaluer le risque d'anomalies significatives sur les comptes et de déterminer le calendrier et la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre à l'occasion de sa mission d'examen limité de comptes intermédiaires.

(41) Se reporter à la NEP 2410, paragraphe 16.

S'agissant d'entités dont les titres sont admis sur un marché réglementé, le commissaire aux comptes peut également, lors la planification de sa première mission d'examen limité, communiquer avec l'Autorité des Marchés Financiers (42) ; l'article L. 621-22 (III) du code monétaire et financier dispose en effet que « *les commissaires aux comptes de personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé peuvent interroger l'Autorité des marchés financiers sur toute question rencontrée dans l'exercice de leur mission et susceptible d'avoir un effet sur l'information financière de la personne.* » Le droit pour le commissaire aux comptes d'interroger l'AMF s'applique le plus largement possible à toute question intéressant l'information financière, qu'il s'agisse de traitements comptables, de problèmes d'audit, de questions relatives au contenu des prospectus notamment.

### b) Procédures analytiques

Pour ce qui concerne le périmètre et l'étendue des procédures analytiques, il n'existe pas de disposition particulière prévue par les normes d'exercice professionnel dans le cas d'une première intervention d'un commissaire aux comptes pour un examen limité de comptes intermédiaires.

La NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires* indique que :

« 07. Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

08. L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques. »

### 2.712 Examen limité effectué en application de la NEP 9020 – *Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*

La NEP 9020 ne comporte pas de dispositions spécifiques relatives aux situations où le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat et n'a pas réalisé préalablement d'audit des comptes de l'entité.

Toutefois, la NEP 9020 renvoie à la NEP 2410 en ce qui concerne les travaux du commissaire aux comptes (à l'exception de la forme du rapport) :

« 18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, à l'exception

(42) Se reporter aux dispositions du L. 621-22 et au guide de lecture de l'article L. 621-22 du code monétaire et financier qui traite des relations entre le commissaire aux comptes et l'AMF.

des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes. »

Les principes et travaux évoqués dans le paragraphe 2.711 de la présente note d'information s'appliquent donc lors d'une première intervention du commissaire aux comptes commençant par un examen limité effectué en application de la NEP 9020 – *Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.*

## 2.72 CAS D'UNE PREMIÈRE INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES POUR UNE OPÉRATION D'AUGMENTATION DU CAPITAL

Dans le cas où une augmentation du capital est assortie de la suppression du droit préférentiel de souscription, ou correspond à une émission de valeurs mobilières, le commissaire aux comptes met en œuvre les diligences estimées nécessaires telles que figurant dans la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative aux augmentations du capital avec suppression du droit préférentiel de souscription (43) ou dans celle relative à l'émission de valeurs mobilières. De même, si l'augmentation du capital correspond à l'émission d'actions de préférence, il effectue les diligences relatives à cette intervention telles que prévues par la doctrine de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes s'y rapportant.

Les principales diligences de commissaire aux comptes consistant à vérifier le respect des dispositions légales et réglementaires attachées aux opérations d'augmentation du capital, il n'a pas à mettre en œuvre d'autres diligences que celles prévues par les textes légaux et réglementaires applicables, qu'il s'agisse ou non de sa première intervention au sein de l'entité.

Toutefois, pour ce qui est de la vérification de la sincérité des éléments chiffrés extraits des comptes annuels ou d'une situation financière intermédiaire, il convient d'étudier les deux cas suivants :

- cas où l'augmentation du capital a lieu au cours du premier semestre de l'exercice ;
- cas où l'augmentation du capital a lieu au cours du second semestre de l'exercice.

### 2.721 L'augmentation du capital a lieu au cours du premier semestre de l'exercice

Dans ce cas, il n'est pas nécessaire que l'entité établisse des comptes intermédiaires et le commissaire aux comptes s'appuie sur les comptes du dernier exercice clos, certifiés

(43) Se reporter à la note d'information de la CNCC, N.I.V – *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières – Tome 3 : Augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription.*

par le commissaire aux comptes précédent. Il ne remet pas en cause les travaux réalisés par son confrère ni l'opinion que ce dernier a émis sur les comptes.

Ainsi, aucune diligence complémentaire sur les comptes servant de base à la validation de l'opération d'augmentation du capital envisagée n'apparaît nécessaire.

Toutefois si, lors de la réalisation de ses travaux de planification et de prise de connaissance de l'entité dans le cadre de son audit, le commissaire aux comptes a identifié des anomalies, il en tire les conséquences sur sa conclusion sur la sincérité des éléments chiffrés.

### 2.722 L'augmentation du capital a lieu au cours du second semestre de l'exercice

Si la clôture est antérieure de plus de 6 mois à l'opération envisagée, les éléments chiffrés sont extraits d'une situation financière intermédiaire établie selon les mêmes méthodes et suivant la même présentation que les derniers comptes annuels.

Ainsi, deux situations peuvent survenir :

a) le commissaire aux comptes précédent a émis un rapport d'examen limité sur cette situation financière intermédiaire :

Le commissaire aux comptes nouvellement nommé ne remet alors pas en cause les travaux réalisés par son confrère ni la conclusion que ce dernier a formulée dans son rapport. Aucune diligence complémentaire sur les éléments chiffrés présentés dans le rapport de l'organe compétent n'est requise.

Toutefois si, lors de la réalisation de ses travaux de planification et de prise de connaissance de l'entité dans le cadre de son audit, le commissaire aux comptes a identifié des anomalies ayant une incidence sur cette situation financière intermédiaire, il en tire les conséquences sur sa conclusion sur la sincérité des éléments chiffrés :

b) la situation intermédiaire n'a pas fait l'objet d'un examen limité par le commissaire aux comptes précédent :

Dans ce cas, le commissaire aux comptes nouvellement nommé met en œuvre les diligences prévues dans la doctrine de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (44) afin de vérifier la sincérité des informations chiffrées. Pour vérifier cette situation financière intermédiaire, le commissaire aux comptes prend en considération les travaux décrits aux paragraphes 14 à 18 de la NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires* et peut notamment :

(44) Se reporter à la note d'information de la CNCC, N.I.V – *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières - Tome 3 : Augmentation du capital par émission d'actions ordinaires avec suppression du droit préférentiel de souscription.*

- s'entretenir avec les membres de la direction en charge des aspects comptables et financiers ;
- vérifier que la situation financière intermédiaire a été établie selon les mêmes principes comptables et les mêmes méthodes d'évaluation et de présentation que ceux retenus pour l'élaboration des derniers comptes annuels et, le cas échéant, consolidés ;
- mettre en œuvre des procédures analytiques sur la situation financière intermédiaire. À ce titre, il peut notamment se référer à la NEP 520 – *Procédures analytiques*.

Le paragraphe 16 de la NEP 2410 traite, en particulier, de la situation où le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat et qu'il n'a pas réalisé préalablement d'audit des comptes de l'entité (Cf. 2.711 de la présente note d'information).

## 2.8 AUDIT DE COMPTES CONSOLIDÉS

La NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* s'applique à la fois pour l'audit des comptes annuels et pour l'audit des comptes consolidés (45).

La NEP 600 – *Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés* définit, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés ou combinés (46). Cette norme ne présente aucun principe spécifique lorsque le commissaire aux comptes intervient au cours de la première année de son mandat.

Ainsi, les diligences à mettre en œuvre la première année d'un mandat de commissariat aux comptes pour l'audit de comptes consolidés nécessitent une démarche équivalente à celle qui a été décrite au chapitre 2 de la présente note d'information en termes de :

(45) Se reporter à la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* :

« 01. Conformément à l'article L. 823-9, premier alinéa, du code de commerce, « les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ».

En outre, conformément à l'article L. 823-9, deuxième alinéa, du même code, « lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

Pour répondre à ces obligations légales, le commissaire aux comptes formule une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, une opinion sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes. »

(46) Se reporter à la NEP 600, paragraphe 02.

- prise de connaissance des travaux du commissaire aux comptes précédent ;
- prise de connaissance des travaux du co-commissaire aux comptes ;
- prise de connaissance de l'entité et de son contrôle interne ;
- contrôle du bilan d'ouverture.

Ainsi, et dès la première année du mandat, le commissaire aux comptes pourra utilement intégrer lors de la planification :

- les temps nécessaires à la coordination des travaux des commissaires aux comptes des entités entrant dans le périmètre de la consolidation (appartenant ou non au réseau du commissaire aux comptes en charge de la consolidation) ;
- la revue et la compilation des travaux des différents experts (47) missionnés pour des interventions sur les comptes des entités comprises dans la consolidation ;
- un partage d'information entre l'équipe centrale en charge de la certification des comptes consolidés et l'équipe locale en charge de la certification des comptes annuels de l'entité locale ;
- l'instauration d'un échange entre le commissaire aux comptes en charge du contrôle de la consolidation et les personnes au sein de l'entité acteurs ou responsables de l'élaboration des comptes consolidés.

(47) Se reporter à la NEP 620, paragraphe 04 : « *Expert : personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit.* ».



## 3. CONSÉQUENCES DES PROCÉDURES MISES EN ŒUVRE PRÉCÉDEMMENT

Il est rappelé ici que conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé.

Il convient d'attirer l'attention sur le fait que l'opinion du commissaire aux comptes porte sur l'ensemble formé par les comptes annuels et qu'il n'est pas possible, dans l'environnement législatif français, de formuler une opinion dissociée sur le bilan et sur le compte de résultat.

### 3.1 TRAITEMENT DES ERREURS IDENTIFIÉES DANS LE BILAN D'OUVERTURE

#### 3.11 IDENTIFICATION D'ERREURS DANS LE BILAN D'OUVERTURE

Au cours de ses travaux sur le contrôle du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes peut avoir identifié des erreurs liées notamment au non respect de règlements comptables sur l'exercice antérieur, à une mauvaise interprétation d'un texte légal ou réglementaire applicable à l'entité ou à une erreur dans le respect des principes de césure des exercices.

#### 3.12 INFORMATION À LA DIRECTION ET AU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉDÉCESSEUR

Le paragraphe 13 de la NEP 510 stipule que :

*« 13. Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur. »*

Le commissaire aux comptes informe la direction des erreurs qu'il a pu identifier sur le bilan d'ouverture et communique également avec son prédécesseur, le cas échéant, sur le sujet (sans nécessité d'obtenir au préalable l'autorisation de la direction de l'entité).

#### 3.13 TRAITEMENT DES CORRECTIONS D'ERREURS

La NEP 730 – *Changements comptables* définit les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre lorsqu'il identifie un changement comptable, parmi lesquels les corrections d'erreurs, et les conséquences qu'il en tire dans son rapport sur les comptes.

Le traitement, dans les comptes établis selon les référentiels comptables français, d'une correction d'erreur est, sauf exception, une comptabilisation dans le compte de résultat.

En conséquence, un résultat même impacté de façon significative par des corrections d'erreurs ne pose pas de problème d'opinion. Toutefois, si l'entité ne peut distinguer la partie du résultat liée aux corrections d'erreurs de celle liée au résultat de l'exercice, le commissaire aux comptes est confronté à un problème de présentation des comptes dont il lui faut tirer les conséquences sur son opinion.

Les conséquences, sur le rapport du commissaire aux comptes, de corrections d'erreurs sont traitées dans la note d'information de la CNCC, NI.X – *Le commissaire aux comptes et les changements comptables*, paragraphe 3.63.

### 3.14 INCIDENCE SUR L'EXPRESSION DE L'OPINION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le paragraphe 14 de la NEP 510 dispose que :

« 14. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion. »

Si les anomalies significatives ne sont pas corrigées, le commissaire aux comptes en tire les conclusions sur son opinion ; il formule, selon le cas, une réserve ou un refus de certifier pour désaccord.

Lorsque ces anomalies n'affectent pas les comptes de l'exercice contrôlé, comme indiqué dans la note d'information de la CNCC NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* au paragraphe 3.132 : « Lorsque ses travaux font apparaître des anomalies significatives dans les chiffres de l'exercice précédent repris à titre comparatif, qui n'avaient pas été décelées précédemment mais qui n'affectent pas les comptes de l'exercice contrôlé, la CNCC considère que le commissaire aux comptes devrait en tirer les conséquences appropriées sur l'expression de son opinion. Ainsi, si une information pertinente est donnée dans l'annexe sur ces anomalies et leur incidence sur les comptes de l'exercice précédent, le commissaire aux comptes apprécie s'il convient d'inclure un paragraphe d'observation après l'expression de son opinion. À défaut d'une telle information, le commissaire aux comptes devrait exprimer une opinion avec réserve. »

## 3.2 IDENTIFICATION D'IRRÉGULARITÉS OU DE FAITS DÉLICTEUX

À l'occasion de la réalisation de sa prise de connaissance ou de ses travaux sur le bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes peut identifier, le cas échéant, des irrégularités ou des faits délictueux.

De même, le commissaire aux comptes peut être conduit à révéler l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes pour les périodes antérieures à sa nomination, comme mentionné en paragraphe 2.64 de la présente note d'information.

### 3.2.1 FAITS DÉLICTEUX

En vertu de l'article L. 823-12 alinéa 2 du code de commerce, « Ils [les commissaires aux comptes] révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

Aucune forme particulière n'est requise pour procéder à la révélation. Il est cependant recommandé qu'elle se fasse par lettre avec demande d'accusé de réception adressée au procureur de la République.

### 3.2.2 IRRÉGULARITÉS

Le cas échéant, le commissaire aux comptes signale également « à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission » (Article L. 823-12, al. 1).

Dans la mesure où ces irrégularités et inexactitudes portent sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, celles-ci sont mentionnées dans la troisième partie du rapport sur les comptes annuels relative aux vérifications spécifiques.

Dans le cas contraire, les irrégularités font l'objet d'une communication *ad hoc* à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant ou de l'organe compétent.

## 3.3 DIFFICULTÉS À METTRE EN ŒUVRE LES PROCÉDURES

### 3.3.1 INSUFFISANCE D'ÉLÉMENTS COLLECTÉS

Si le commissaire aux comptes n'a pas pu collecter suffisamment d'éléments pour le contrôle du bilan d'ouverture et s'il ne peut s'appuyer sur les procédures mises en œuvre dans le cadre de l'audit des comptes de l'exercice pour conclure sur des soldes du bilan

d'ouverture, il met en œuvre des procédures complémentaires comme développé au paragraphe 2.522 de la présente note d'information.

Si ces procédures complémentaires lui permettent de contrôler le bilan d'ouverture, son opinion sur les comptes de l'exercice n'est pas impactée.

En revanche, si les procédures complémentaires ne permettent pas de pallier l'insuffisance d'éléments collectés, le commissaire aux comptes peut être conduit à exprimer une réserve pour limitation, voire un refus de certifier.

### 3.32 INCAPACITÉ À METTRE EN ŒUVRE LES PROCÉDURES

Selon le paragraphe 12 de la NEP 510 :

*« 12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en œuvre a posteriori les procédures décrites dans les paragraphes précédents sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion. »*

Si le commissaire aux comptes ne peut pas mettre en œuvre a posteriori les procédures de vérification sur les soldes du bilan d'ouverture et qu'il est donc limité dans ses diligences, cette situation conduit le plus souvent le commissaire aux comptes à exprimer une réserve (voire un refus de certifier).

C'est en particulier le cas quand le commissaire aux comptes, nommé en cours d'exercice, n'a pas assisté à l'inventaire physique des stocks à la clôture de l'exercice précédent et n'a pu collecter suffisamment d'éléments probants pour vérifier l'existence et l'exactitude de la valorisation des stocks.

Cf. exemple développé au paragraphe 2.65 de la présente note d'information et exemple de rapport proposé en Annexe 5.

## 3.4 SUIVI DES RÉSERVES OU DU REFUS DE CERTIFIER FORMULÉS PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉCÉDENT

### 3.41 PRINCIPE

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.41 :

« Bien que la certification ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé, la nécessité de procéder au suivi de la réserve ou du refus de certifier revêt une importance particulière dans la mesure où les comptes sont présentés sous forme comparative.

En l'absence de disposition normative sur ce sujet, la CNCC considère que, lorsque le rapport sur les comptes de l'exercice précédent comporte une réserve ou un refus de certifier, le commissaire aux comptes devrait examiner les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes de l'exercice afin de déterminer quelles peuvent être les incidences sur son rapport. Il devrait notamment examiner si les causes ayant conduit à la formulation de la réserve ou du refus de certifier subsistent, ou si les anomalies précédemment constatées ont été corrigées ou ont disparu ou encore si la limitation de l'étendue des travaux ne subsiste plus. »

### 3.42 SITUATIONS POSSIBLES

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.42 :

« La nature de la mention, ou l'absence de mention, relative au suivi de la réserve dans le rapport du commissaire aux comptes varie en fonction des situations suivantes :

- l'anomalie ayant donné lieu à une réserve subsiste ;
- l'anomalie a été corrigée ou n'existe plus et :
  - sa disparition n'a pas d'impact sur les comptes de l'exercice,
  - sa disparition a un impact sur les comptes de l'exercice.

Ces diverses situations sont reprises ci-après en fonction des différents motifs de réserve (désaccord ou limitation). Le même type de raisonnement est applicable pour les diverses situations ayant entraîné un refus de certifier. »

### 3.43 POSITION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### 3.431 Réserve ou refus de certifier pour désaccord

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.431 :

**a) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de l'exercice précédent subsistent et continuent d'affecter les comptes de l'exercice.**

« Le commissaire aux comptes formule une réserve ou un refus de certifier de même nature en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier identique avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent. »

**b) Le ou les motifs de désaccord ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à formuler une réserve ou un refus de certifier dans le rapport de**

**l'exercice précédent ne subsistent plus dans les comptes de l'exercice, les anomalies précédemment constatées ayant été corrigées ou ayant disparu.**

« Lorsque les comptes sont affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, l'annexe des comptes devrait décrire la situation, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable, en indiquant l'incidence sur les capitaux propres d'ouverture et, s'il y a lieu, sur le résultat net.

Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut estimer utile d'attirer l'attention, dans un paragraphe d'observation à la fin de la première partie du rapport, sur l'information donnée dans l'annexe. Si l'information n'est pas donnée ou n'est pas pertinente, il formule une réserve pour désaccord en raison de l'absence ou de l'insuffisance de l'information dans l'annexe.

Lorsque les comptes ne sont pas affectés, pour un montant significatif, par les corrections effectuées à la suite de la réserve ou du refus de certifier au titre de l'exercice précédent, il n'y a aucune incidence sur l'annexe ou sur le rapport du commissaire aux comptes. »

**3.432 Réserve ou refus de certifier pour limitation à l'étendue des travaux**

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.432 :

**a) La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent subsiste sur les comptes de l'exercice.**

« Le commissaire aux comptes formule une réserve ou un refus de certifier de même nature sur les comptes de l'exercice en précisant qu'une réserve ou un refus de certifier avait été formulé pour le même motif sur les comptes de l'exercice précédent. »

**b) La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent ne subsiste plus mais les travaux réalisés ont fait apparaître un impact significatif sur les soldes d'ouverture et, le cas échéant, sur le résultat de l'exercice.**

« Si l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe, le commissaire aux comptes peut estimer utile d'attirer l'attention, dans un paragraphe d'observation à la fin de la première partie du rapport, sur l'information donnée dans l'annexe. Si l'information n'est pas donnée ou n'est pas pertinente, il devrait formuler une réserve pour désaccord en raison de l'absence ou de l'insuffisance de l'information dans l'annexe. »

**c) La limitation à l'étendue des travaux portant sur les comptes de l'exercice précédent n'existe plus sur les comptes de l'exercice et les travaux réalisés ont permis de s'assurer que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives.**

## 3.5 Mention de l'absence d'audit des périodes antérieures

« Dans ce cas, il n'y a aucune incidence sur l'annexe ou sur le rapport du commissaire aux comptes. »

**3.433 Refus de certifier pour incertitudes multiples**

Comme mentionné dans la note d'information de la CNCC, NI.I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, au paragraphe 3.433 :

**a) Les incertitudes multiples ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à refuser de certifier les comptes de l'exercice précédent continuent d'exister à la fin de l'exercice.**

« Dans ce cas, le commissaire aux comptes devrait formuler un refus de même nature en précisant qu'un refus identique avait été formulé sur les comptes de l'exercice précédent. »

**b) Les incertitudes multiples ayant conduit le commissaire aux comptes précédent à un refus de certifier n'existent plus à la fin de l'exercice car elles se sont dénouées au cours de l'exercice.**

« Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas à assurer dans son rapport le suivi du refus de certifier sur les comptes de l'exercice précédent. S'il l'estime utile, il peut attirer l'attention, dans un paragraphe d'observation à la fin de la première partie du rapport, sur l'information donnée dans l'annexe sur la levée des incertitudes. »

Des exemples de formulation sont présentés en Annexe 6.

**3.5 MENTION DE L'ABSENCE D'AUDIT DES PÉRIODES ANTÉRIEURES**

Comme prévu au paragraphe 15 de la NEP 510 précitée, les comptes de l'exercice précédent n'ayant pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction.

La formulation de cette mention peut être :

« Nous précisons que votre [entité] n'étant pas tenue précédemment de désigner un commissaire aux comptes, les comptes de l'exercice N – 1 n'ont pas fait l'objet d'une certification. »



## 4. ANNEXES

ANNEXE 1 : Exemple de lettre à la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes – notification de mandat .....	58
ANNEXE 2 : Exemple de lettre de mission .....	59
ANNEXE 3 : Rappel des formalités de pré-acceptation .....	63
ANNEXE 4 : Comptes soumis à l'Assemblée sans désignation ni rapport du commissaire aux comptes – Exemple de rapport de régularisation ..	66
ANNEXE 5 : Limitation des diligences – Exemple de rapport .....	68
ANNEXE 6 : Suivi de réserve(s) ou de refus de certifier – Exemples de formulation dans le rapport sur les comptes annuels .....	70



(NI.XIII-A1)

## ANNEXE 1 : EXEMPLE DE LETTRE À LA COMPAGNIE RÉGIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES – NOTIFICATION DE MANDAT

### 1) Mandat au nom d'une personne morale

A ..... [préciser le nom du représentant légal de la CRCC],

En application de l'article R. 823-2 du code de commerce, nous avons l'honneur de vous informer que nous avons été nommés commissaire aux comptes de ..... [préciser la forme juridique, le nom et l'adresse] par décision de ..... [préciser l'organe délibérant] en date du ..... [préciser la date].

Nous vous informons que M. .... a été désigné(e) associé(e) responsable de ce dossier. Il (elle) sera signataire des rapports, conformément à l'article R. 822-94 du code de commerce.

*(le cas échéant)*

Par ailleurs, nous vous informons que votre ..... [préciser l'organe délibérant] a nommé ..... [M., Mme, le cabinet...] en tant que commissaire aux comptes suppléant.

Nous vous prions...

### 2) Mandat au nom d'une personne physique

À ..... [préciser le nom du représentant légal de la CRCC],

En application de l'article R. 823-2 du code de commerce, j'ai l'honneur de vous informer que j'ai été nommé commissaire aux comptes de ..... [préciser la forme juridique, le nom et l'adresse] par décision de ..... [préciser l'organe délibérant] en date du ..... [préciser la date].

*(le cas échéant)*

Par ailleurs, je vous informe que votre ..... [préciser l'organe délibérant] a nommé ..... [M., Mme, le cabinet...] en tant que commissaire aux comptes suppléant

Je vous prie...



## ANNEXE 2 : EXEMPLE DE LETTRE DE MISSION

(NI.XIII-A2)

### Commissaire aux comptes

Membre de la compagnie régionale de XXX

Le XXX,

Notre référence : XXX

*[Entité XXX]*

Exercice clos le XX mois XXXX

Monsieur (Madame), *[Représentant légal de l'entité]*

Dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes de votre ... *[préciser]*, nous vous confirmons ci-après les dispositions relatives à notre mission pour l'exercice clos le XX mois XXXX.

### 1. Nature et étendue de la mission

Notre mission comprend :

- l'audit des comptes annuels établis selon les règles et principes comptables français ;
- les vérifications spécifiques prévues par la loi (relatives au rapport de gestion, aux conventions réglementées...)

*[le cas échéant :*

- des interventions définies par des textes légaux ou réglementaires qui pourraient être réalisées au cours de l'exercice.

Ce dernier type d'intervention fera l'objet de précisions et d'un accord préalable.]

Les travaux seront conduits, selon les dispositions du code de commerce, les normes d'exercice professionnel (48) et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous rappelons à ce titre qu'un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes.

(48) À remplacer, le cas échéant, par « selon la norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce ».

Nous tenons à souligner que, du fait du recours à l'utilisation de techniques de sondages ainsi que des autres limites inhérentes à l'audit et au fonctionnement de tout système comptable et de contrôle interne, nos contrôles ne sauraient couvrir l'exhaustivité des opérations de l'entreprise. Par conséquent, le risque de non-détection d'une anomalie significative ne peut être totalement éliminé.

En outre, dans le cadre de nos travaux, nous prendrons connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes et non dans le but de formuler une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ou d'identifier l'ensemble des faiblesses du contrôle interne. Si des faiblesses significatives de contrôle interne venaient à être relevées lors de notre audit, nous vous les communiquerions par écrit.

Nous sommes soumis au secret professionnel conformément aux dispositions de l'article L. 822-15 du code de commerce. Nous ne pouvons être relevés de ce secret professionnel que dans les conditions strictement précisées par la loi. La direction ne peut pas nous délier de ce secret professionnel. Les papiers de travail et les dossiers que nous aurons élaborés durant notre mission, y compris les documents et les dossiers électroniques, seront notre seule propriété. Ils seront couverts par le secret professionnel.

Cependant, l'article L. 823-12 du code de commerce nous oblige à signaler à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes révélées au cours de notre mission et à révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont nous aurions connaissance.

Dans le cadre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, ce même article nous impose également certaines obligations, notamment de vigilance et de déclaration à Tracfin.

Nous procéderons par ailleurs aux communications prévues à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Enfin, nous vous rappelons que l'établissement des comptes annuels de votre ... [*préciser*] vous incombe et que cette responsabilité implique la tenue d'une comptabilité et un dispositif de contrôle interne adéquats, la définition et l'application d'une politique d'arrêtés des comptes et des mesures de sauvegarde des actifs, de prévention et de détection des irrégularités et des fraudes. Par ailleurs, les comptes devront être arrêtés conformément aux dispositions légales.

## 2. Organisation de la mission

La démarche d'audit nécessite une bonne communication, notamment avec vous-même et votre expert-comptable (49) ; elle est indispensable à la réalisation de notre mission. Nous devons avoir l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de nos interventions.

---

(49) Le cas échéant.

La direction de votre ... [préciser] doit notamment nous informer, en cours d'année, de tout événement important pouvant avoir un effet significatif sur l'activité ou les comptes et le patrimoine de votre société.

Afin d'optimiser l'efficacité de nos travaux, nous vous communiquons en annexe une liste indicative des documents et analyses dont nous souhaitons disposer. Nous comptons particulièrement sur le respect des dates indiquées pour nous permettre d'accomplir au mieux notre mission et sur l'entière collaboration de votre personnel.

Au cours de la mission, nous serons également amenés à vous demander la confirmation écrite des diverses déclarations recueillies.

Compte tenu de la date de clôture et des délais légaux à respecter, la planification de nos interventions sera la suivante :

- XXX
- XXX

Participeront à la mission sous la responsabilité de(s) associé(s) signataire(s), les collaborateurs suivants:

- XXX
- XXX

Conformément aux dispositions de l'article L. 823-13 du code de commerce, nous pourrions à toute époque de l'année nous faire assister ou représenter, sous notre responsabilité, par des experts ou d'autres professionnels de notre choix que nous ferons connaître nommément à votre société.

Nous soulignons par ailleurs que notre mission de commissaire aux comptes implique certaines vérifications ou travaux spécifiques. À ce titre, nous vous rappelons que vous devrez nous informer dans les délais de toute convention réglementée et nous fournir le détail de leurs termes et modalités, et nous communiquer par avance les documents et informations adressés aux actionnaires pour la vérification préalable à leur diffusion.

### 3. Honoraires

Le budget des honoraires couvre les travaux décrits dans cette lettre [, à l'exception des éventuelles autres interventions s'inscrivant dans le cadre de missions prévues par les textes légaux ou réglementaires évoquées au paragraphe 1 ci-avant. Le cas échéant, ces interventions feront l'objet d'une facturation distincte, qui sera précisée lors de la réalisation des travaux correspondants].

Nos honoraires sont fonction du niveau de qualification requis par la nature et la complexité des travaux effectués et du temps passé. [Nous avons estimé le budget temps total à XXX heures. Sur la base d'un taux horaire moyen de € XXX,] (50) nos honoraires

(50) Le cas échéant.

s'élèveront à € XXX hors taxes. Cette estimation d'honoraires repose [sur l'application du barème légal (*si applicable*) (51)], sur des conditions de déroulement normal de notre mission, sur une assistance active de vos services et l'utilisation des travaux de votre expert-comptable. Si des problèmes particuliers devaient survenir en cours de mission, nous vous en informerions sans délai et serions amenés, le cas échéant, à réviser cette estimation.

Les frais de déplacement et autres débours vous seront facturés en sus en fonction des dépenses engagées.

Nous vous rappelons que nos factures sont payables à réception.

Nous pourrions être amenés à réaliser, à votre demande, des interventions complémentaires non couvertes par la présente lettre dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Les termes et conditions de ces interventions feront l'objet d'une lettre séparée et donneront lieu à une facturation distincte complémentaire. (52)

Cette lettre restera en vigueur pour les exercices futurs, sauf si nous estimons que des éléments nouveaux, tels que des modifications dans les activités de votre société, nécessitent son actualisation.

Nous vous saurions gré d'accuser réception de cette lettre et de confirmer par écrit votre acceptation des termes et conditions de notre mission en nous retournant un exemplaire de cette lettre revêtu de votre signature avec la mention « bon pour accord ».

Nous restons à votre disposition pour vous apporter tout complément d'information que vous pourriez souhaiter et vous prions de croire, XXX, à l'assurance de nos salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes,

XXX

Annexe : Liste des documents à préparer pour le commissaire aux comptes

Bon pour accord, pour le compte de .....

Date

#### Annexe

##### Liste des documents à préparer pour le commissaire aux comptes

Nom du document	Date prévue	Date de réception

(51) Voir exemptions visées à l'art. R. 823-17 du code de commerce.

(52) Paragraphe à adapter dans le cas d'interventions dans le cadre de diligences directement liées à la mission qui seraient récurrentes et intégrées au paragraphe 1. Nature et étendue de la mission, sous réserve de faire l'objet d'une description précise



## ANNEXE 3 : RAPPEL DES FORMALITÉS DE PRÉ-ACCEPTATION

(NI.XIII-A3)

Les paragraphes 1.1 à 1.4 de la présente note d'information traitent des formalités postérieures à la nomination du commissaire aux comptes par l'organe délibérant. Il est rappelé ci-après, pour mémoire, diverses formalités que le commissaire aux comptes accomplit avant acceptation de la mission.

### 3.1. Lettre relative à l'appartenance à un réseau et aux honoraires du réseau

Le commissaire aux comptes, en application de l'article L. 820-3 du code de commerce, informe la direction de l'entité de son appartenance ou non à un réseau de commissaires aux comptes avant son éventuelle nomination. En cas d'appartenance à un réseau, il est par ailleurs requis que le commissaire aux comptes mentionne le montant global d'honoraires perçus par ce réseau au titre de prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou fournies par ce réseau à une société contrôlée par l'entité ou qui la contrôle.

L'article L. 820-3 du code de commerce dispose :

*« En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes informe par écrit la personne ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun. Le cas échéant, il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des prestations qui ne sont pas directement liées à la mission du commissaire aux comptes, fournies par ce réseau à une personne "ou entité" contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne "ou l'entité" dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes. Ces informations sont intégrées aux documents mis à la disposition des actionnaires en application de l'article L. 225-108. Actualisées chaque année par le commissaire aux comptes, elles sont mises à la disposition, au siège de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs.*

*L'information sur le montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes est mise, au siège de la personne "ou de l'entité" contrôlée, à la disposition des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs. »*

### 3.2. Procédures relatives à l'acceptation de la mission, en particulier en matière de succession de missions

Le commissaire aux comptes réunit des informations sur l'entité et vérifie la compatibilité de l'acceptation de la mission avec les exigences légales et réglementaires et en particulier celles du code de déontologie (code de déontologie, articles 13, 20, 21 et 29 III).

S'agissant de la succession de missions, il analyse la situation conformément à l'article 29 du code de déontologie : « (...) Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'auto-révision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

*S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures. »*

### **3.3. Procédures relatives à la lutte contre le blanchiment**

En application du paragraphe 05 de la NEP 9605 – *Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme*, le commissaire aux comptes effectue des procédures préalablement à l'acceptation du mandat :

- « il identifie l'entité et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la mission par des moyens adaptés et vérifie ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit probant, en application de l'article L. 561-5-I du code monétaire et financier ;
- il recueille par ailleurs tout élément d'information pertinent sur l'entité en application de l'article L. 561-6 du même code. »

### **3.4. Lettre au confrère prédécesseur**

En application de l'article 21 du code de déontologie, le commissaire aux comptes s'assure auprès de son confrère dont le mandat est arrivé à échéance ou qui a démissionné ou bien encore qui est empêché que son non renouvellement ou sa démission ne sont pas motivés par une volonté de la personne ou de l'entité de contourner ses obligations légales, et ce avant d'accepter le nouveau mandat.

### **3.5. Lettre à l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) (53)**

En application des dispositions de l'article L. 621-22 (I) du code monétaire et financier « l'AMF est informée des propositions de nomination ou de renouvellement des commissaires aux comptes de personnes dont les titres financiers (54) sont admis aux négociations sur un marché réglementé..... »

Le commissaire aux comptes qui accepte que sa candidature soit présentée à la réunion de l'organe délibérant d'une entité dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé en informe l'AMF par lettre recommandée avec avis de réception avant la tenue de la réunion de l'organe délibérant (code de commerce, article R. 823-1).

(53) Cf. Guide de lecture de l'article L.621-22 du code monétaire et financier sur les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF publié par l'AMF et la CNCC le 29 juillet 2010.

(54) Les titres financiers comprennent les titres de capital émis par les sociétés par actions, les titres de créance, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse et les parts ou actions d'organismes de placement collectif.

L'article R. 823-1 du code de commerce précise que l'Autorité des marchés financiers doit être avisée de ce projet de nomination quinze jours au moins avant la publication au *Bulletin des annonces légales obligatoires* prévue au premier alinéa de l'article R. 225-73 du code de commerce (lequel prévoit le dépôt d'un avis au *Bulletin des annonces légales obligatoires* 35 jours au moins avant la tenue de l'assemblée générale). Le commissaire aux comptes informe donc l'AMF au moins 50 jours avant la réunion de l'organe délibérant qui examinera sa nomination.

Dans le guide de lecture de l'article L. 621-22 du code monétaire et financier précité, il est précisé : « *Bien que l'article R. 823-1 n'oblige pas le commissaire aux comptes à informer l'AMF de sa nomination ou de son renouvellement envisagé dans une entité dont les titres financiers sont offerts au public sur un SMNO (55), cette procédure lui est aussi applicable dans la mesure où l'article L. 621-22 du code monétaire et financier prévoit l'information de l'AMF.* »

Le guide de lecture comporte par ailleurs dans son annexe 2 un exemple de lettre d'information sur la nomination d'un commissaire aux comptes.

### 3.6. Information à l'Autorité de Contrôle Prudentiel (ACP)

L'article L. 612-43 du code monétaire et financier dispose que « *L'Autorité de contrôle prudentiel est saisie pour avis de toute proposition de nomination ou de renouvellement du mandat des commissaires aux comptes des organismes soumis à son contrôle* » (56).

Selon les dispositions des articles D. 612-53 du code monétaire et financier et suivants, cette obligation d'information à l'Autorité de contrôle prudentiel incombe à l'entité mais un formulaire est rempli par le commissaire aux comptes, en application de l'instruction Commission Bancaire 2006-02 modifiée le 15 février 2010.

### 3.7. Vérification d'apports ou de fusion dans les 2 exercices précédant la nomination

En application de l'article L. 823-1 du code de commerce, si le commissaire aux comptes a vérifié des opérations d'apports ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-16 au cours des deux exercices précédant sa nomination, le projet de résolution le désignant en fait état. (57)

(55) Système Multilatéral de Négociations Organisé.

(56) À l'exception « des organismes visés aux 6° et 7° du A du I de l'article L. 612-2 », (*Loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010*) des changeurs manuels, des établissements de paiement exerçant des activités de nature hybride, des sociétés de groupe mixte d'assurance et des personnes mentionnées aux II et III de l'article L. 612-2, dans des conditions fixées par décret.

(57) Voir Étude juridique CNCC *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, oct. 2008, p. 33 paragraphe 108.



(NI.XIII-A4)

## ANNEXE 4 : COMPTES SOUMIS À L'ASSEMBLÉE SANS DÉSIGNATION NI RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES – EXEMPLE DE RAPPORT DE RÉGULARISATION

*Illustration du cas exposé au paragraphe 2.63*

### Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

#### Exercice clos le 31 décembre N – 1

Aux ..... [*Membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*],

En exécution de la mission **complémentaire** qui nous a été confiée par votre assemblée **du 15 avril N dans le cadre des dispositions de l'article L. 820-3-1 du code de commerce**, nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre (N – 1), sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société X, tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- la justification de nos appréciations ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le ..... [*préciser l'organe compétent*]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

**Nous précisons que votre société n'étant pas tenue de désigner un commissaire aux comptes pour l'exercice N – 2, les comptes de l'exercice N – 2 n'ont pas fait l'objet d'une certification.**

#### I. Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## II. Justification des appréciations

En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

*[À compléter selon le cas de figure].*

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport.

## III. Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ..... *[préciser l'organe compétent]* et dans les documents adressés aux ..... *[préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]* sur la situation financière et les comptes annuels.

Paris, le 15 mai N + 1

Signature



## ANNEXE 5 : LIMITATION DES DILIGENCES – EXEMPLE DE RAPPORT

(NI.XIII-A5)

*Illustration du cas exposé au paragraphe 2.65*

### Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels

#### Exercice clos le 31 décembre N

Aux ..... [*Membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*],

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre N, sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société X, tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- la justification de nos appréciations ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le ..... [*préciser l'organe compétent*]. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

**Nous vous précisons que votre société n'étant pas tenue de désigner un commissaire aux comptes pour l'exercice (N - 1), les comptes de l'exercice (N - 1) n'ont pas fait l'objet d'une certification.**

#### I. Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

**Notre nomination en tant que commissaire aux comptes n'étant intervenue qu'en date du 15 mai N, nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks d'ouverture qui s'est déroulé le 31 décembre N - 1 et nous n'avons pas pu nous assurer par d'autres moyens de l'existence des quantités figurant dans les stocks à cette date. Les stocks au 31 décembre N - 1 s'élevaient à € .....**

**Sous cette réserve**, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

## II. Justification des appréciations

En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance **les appréciations auxquelles nous avons procédé, outre celles ayant conduit à la réserve mentionnée ci-dessus :**

*[À compléter selon le cas de figure des autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre la réserve formulée ci-avant].*

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport.

## III. Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

**À l'exception de l'incidence éventuelle des faits exposés dans la première partie de ce rapport, nous n'avons pas d'autres observations** à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ..... *[préciser l'organe compétent]* et dans les documents adressés aux ..... *[préciser les membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes]* sur la situation financière et les comptes annuels.

Paris, le 15 mai N + 1

Signature



(NI.XIII-A6)

## ANNEXE 6 : SUIVI DE RÉSERVE(S) OU DE REFUS DE CERTIFIER – EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES ANNUELS

### I. Désaccord sur les principes et méthodes comptables

#### **a) L'anomalie subsiste**

*Exemple de formulation dans le cas de suivi d'une réserve :*

« Dans son rapport du 15 mai N + 1 relatif à l'exercice N, le commissaire aux comptes de votre société avait formulé une réserve en raison d'une insuffisance de provision pour créances douteuses de € ..... Cette insuffisance de provision subsistant à la clôture de l'exercice N + 1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de € ..... et de € ..... Sous cette réserve, nous certifions... »

*Exemple de formulation dans le cas de suivi d'un refus de certifier :*

« Dans son rapport du 15 mai N + 1 relatif à l'exercice N, le commissaire aux comptes de votre société avait formulé un refus de certifier en raison de l'absence de provision pour risques d'un montant évalué à € ....., représentant un important litige avec un client. Cette absence de provision subsistant à la clôture de l'exercice N + 1, les capitaux propres à l'ouverture et à la clôture de cet exercice sont surévalués d'un montant de € .....

En raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas réguliers et sincères et... »

#### **b) L'anomalie n'existe plus mais aucune information ne figure dans l'annexe**

*Exemple de formulation :*

« Dans son rapport du 15 mai N + 1 relatif à l'exercice N, le commissaire aux comptes de votre société avait formulé une réserve concernant l'insuffisance de provision sur des stocks. La réalisation de ces stocks a entraîné au cours de l'exercice une perte de € ..... qui aurait dû faire l'objet d'une provision au 31 décembre N. En conséquence, les capitaux propres à l'ouverture sont surévalués d'un montant de € ..... et le résultat net de l'exercice est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette situation. Aucune information sur ce point ne figure dans l'annexe.

Sous cette réserve, nous certifions... »

#### **c) L'anomalie n'existe plus et une information pertinente est donnée dans l'annexe**

Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans un paragraphe d'observation sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

*Exemple de formulation :*

« (...) Nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères (...) Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note n° 3.1 de l'annexe qui expose les conséquences sur les comptes de l'exercice N + 1 d'une insuffisance de provision sur stocks en N, point qui avait fait l'objet d'une réserve dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes de l'exercice N. »

## II. Limitation

### a) La limitation subsiste

Le commissaire aux comptes précédent n'avait pas pu assister à l'inventaire physique à la clôture de l'exercice N. Il n'avait pu vérifier les quantités figurant en stock au moyen d'autres procédures et avait, en conséquence, formulé une réserve sur les comptes de l'exercice N. À la clôture de l'exercice N + 1, la même limitation subsiste, portant sur le stock d'ouverture.

*Exemple de formulation :*

Dans son rapport du 15 mai N + 1 relatif à l'exercice N, le commissaire aux comptes de votre société avait formulé une réserve en raison de l'impossibilité de vérifier les quantités figurant dans le stock au 31 décembre N. Pour les mêmes raisons, nous n'avons pas été en mesure de justifier les quantités qui figurent dans le stock d'ouverture de l'exercice N + 1 et qui s'élèvent à € .....

Sous cette réserve, nous certifions (...) »

### b) La limitation ne subsiste plus mais sa disparition révèle un impact significatif sur les soldes d'ouverture

**Premier cas :** l'information est donnée de manière pertinente dans l'annexe

Dans cet exemple, le commissaire aux comptes prédécesseur avait refusé de certifier les comptes de l'exercice N car il n'avait pu contrôler le poste clients figurant au bilan en raison d'une défaillance du système informatique. La reconstitution des comptes clients en N + 1 a fait apparaître une surévaluation du montant figurant au bilan de l'exercice N. Cette anomalie a été corrigée en N + 1 et une information pertinente sur la situation et ses incidences est donnée dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes, nouvellement nommé, peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans un paragraphe d'observation sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

*Exemple de formulation :*

« (...) Nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères (...) Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note 5 de l'annexe qui expose les conséquences de l'impossibilité d'avoir pu analyser les comptes

clients au 31 décembre N, point qui avait fait l'objet d'une réserve dans le rapport sur les comptes de l'exercice N du commissaire aux comptes de votre société. »

**Deuxième cas :** l'annexe ne donne aucune information

Le commissaire aux comptes prédécesseur, dans cet exemple, avait fait une réserve sur les comptes de l'exercice N en raison de l'impossibilité de collecter des éléments ayant un caractère probant suffisant pour justifier les coûts de production, en l'absence d'une comptabilité analytique fiable.

L'annexe des comptes de l'exercice N + 1 ne donnant aucune information sur le sujet, le commissaire aux comptes, nouvellement nommé, dans son rapport relatif à l'exercice N + 1, formule une réserve pour désaccord en raison de l'insuffisance d'information dans l'annexe.

*Exemple de formulation dans le cas du référentiel français :*

« (...) Dans son rapport du 15 mai N + 1 relatif à l'exercice N, le commissaire aux comptes de votre société avait formulé une réserve sur le fait qu'il n'était pas en mesure de se prononcer sur les coûts de production en raison d'une comptabilité analytique non vérifiable. La mise en place d'une comptabilité analytique en N + 1 a permis de recalculer les coûts de production de l'exercice N en faisant apparaître une surévaluation des stocks d'ouverture de produits finis de € 1 370 260. Compte tenu des effets de l'impôt, les capitaux propres à l'ouverture sont donc surévalués de € 913 507 et le résultat net de l'exercice est affecté à hauteur du même montant des incidences de cette situation. Ces conséquences auraient dû être précisées dans l'annexe.

Sous cette réserve, nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères (... ) »

### **III. Refus de certifier pour incertitudes multiples**

#### ***a) Les incertitudes subsistent***

*Exemple de formulation :*

« (...) Un refus de certifier a été formulé sur les comptes de l'exercice N pour les motifs suivants :

La société fait l'objet d'un procès pour utilisation irrégulière de plusieurs brevets. En l'état actuel de l'avancement de la procédure engagée, les incidences sur les comptes de la société ne peuvent être déterminées avec précision et, en conséquence, aucune provision n'a été constituée pour couvrir les charges éventuelles qui pourraient en résulter. Toutefois, en cas d'issue défavorable de la procédure pour la société, les conséquences seraient telles que l'ensemble des comptes annuels se trouverait gravement affecté et la continuité d'exploitation serait remise en cause. Aucune évolution sensible de la situation n'a été constatée à ce jour.

En raison des faits exposés ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure de certifier si les comptes annuels sont réguliers et sincères (...) »

***b) Les incertitudes sont levées***

Dans ce cas, l'incertitude est levée et l'entreprise est contrainte de verser une indemnité significative et a donné une information pertinente dans l'annexe.

Le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans un paragraphe d'observation sur l'information donnée dans l'annexe où la situation est décrite de façon pertinente.

*Exemple de formulation :*

« (...) Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note n° 12 de l'annexe qui expose les conséquences de la résolution du procès dont faisait l'objet la société. »



Imprimerie Compédit Beauregard S.A.  
61600 La Ferté-Macé – Tél. : 02 33 37 08 33  
Dépôt légal : 2<sup>e</sup> trimestre 2012 – N° d'Imprimeur : 50769

