

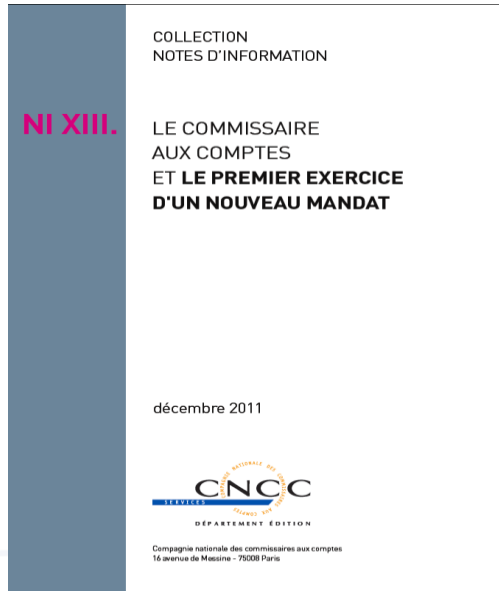
Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat

Objectifs de la conférence

- 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* ».
- Faire un rappel des procédures que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes lors de la première année d'un nouveau mandat, d'un point de vue administratif et sur le plan des diligences d'audit.
- Expliquer la structure de la note d'information N° XIII (décembre 2012) – « *Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat* » et présenter les outils qui sont mis à disposition des commissaires aux comptes.

Note d'information n°XIII

Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat



Publication nouvelle : pas
d'ancienne note
d'information équivalente

Disponible sur le site
internet de la CNCC en
version électronique
(<https://www.cncc.fr>)

Sommaire

- **Partie 1 : Formalités administratives à accomplir dans le cadre d'un nouveau mandat et de la lettre de mission initiale.**
- **Partie 2 : Relations avec les tiers.**
- **Partie 3 : Diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lors de sa prise de fonction.**
- **Partie 4 : Cas particuliers.**
- **Partie 5 : Conséquences sur l'opinion du commissaire aux comptes.**

- **Partie 1 : Formalités administratives à accomplir dans le cadre d'un nouveau mandat et de la lettre de mission initiale.**

Lettre à la Compagnie Régionale des Commissaires aux comptes

- Si applicable : courrier au confrère précédent.
- Dans un délai de 8 jours, notification par le commissaire aux comptes de sa nomination à la CRCC dont il est membre.
- La nomination en qualité de suppléant ne requiert pas cette notification (*Bull. CNCC n° 161, mars 2011*).

Outils opérationnels :

Un système de déclaration en ligne est prévu par la CNCC à travers son portail (<https://www.cncc.fr>)

Publicité de la nomination du commissaire aux comptes (cas des sociétés commerciales)

▪ Par l'entité :

- Publication des noms, prénoms et domicile du commissaire aux comptes dans l'avis de constitution publié dans un journal habilité à recevoir des annonces légales dans le département du siège social (en cas de carences la loi Warsmann permet au CAC de procéder à cette formalité);
- 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;
- Dépôt par la société de la lettre d'acceptation du commissaire aux comptes;

- **Parution par le greffier dans le BODACC d'un avis d'immatriculation indiquant notamment, les nom, nom d'usage, pseudonyme et prénoms des commissaires aux comptes;**
- **Défaut de publicité : la nomination qui ne fait pas l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers mais le commissaire aux comptes pourrait, en cas de carence, faire procéder aux formalités de publicité (article R. 210-18 du code de commerce).**

Demande de dérogation au barème

- **Possibilité de saisir la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes « 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 » (article R. 823-14 du code de commerce).**
- **Le montant des honoraires devant figurer dans la lettre de mission, la demande de dérogation au barème est formulée préalablement à l'envoi de la lettre de mission.**
- **Saisine du Président de la CRCC en cas de désaccord sur les honoraires (le Président a 15 jours pour répondre).**

Lettre de mission initiale

- **Obligation d'établissement d'une lettre de mission initiale donnée au paragraphe 04 de la NEP 210 – « *La lettre de mission du commissaire aux comptes* » :**
 - **Obligation qui ne s'applique qu'au commissaire aux comptes titulaire;**
 - **En cas de co-commissariat, deux options possibles : une lettre de mission commune ou des lettres de mission individuelles.**

- **Contenu de la lettre de mission : se reporter au paragraphe 09 de la NEP 210.**

- **Accord de l'entité sur les termes et conditions formalisé par la signature de la lettre de mission par les deux parties.**

- **Pas de délai légal ou réglementaire pour son établissement.**

Outil opérationnel inclus dans la NI :

- **Partie 2 : Relations avec les tiers.**

Prise de connaissance des travaux du commissaire aux comptes précédent (1/2) (le cas échéant)

- Obligation issue de la NEP 510, paragraphe 06 (contrôle du bilan d'ouverture Prise de connaissance du dossier du prédécesseur).
- **Absence de secret professionnel** entre le commissaire aux comptes et son successeur (article L.823-3 du code de commerce).

- **Rendez-vous d'échange qui permet :**

- **La consultation des dossiers de travail constitués par le commissaire aux comptes précédent;**
- **Une discussion des principaux sujets d'importance liés à la mission.**

- **Focus procédure d'alerte :**

- ***Doctrine CNCC : En cas de procédure d'alerte en cours lors de la prise de fonction, décision par le nouveau CAC de poursuivre ou non cette procédure***
- ***Nouveauté légale : Possibilité pour le commissaire aux comptes de reprendre une procédure d'alerte interrompue par son prédécesseur dans les 6 mois suivant son déclenchement (loi Warsmann de mai 2011)***

Prise de connaissance des travaux du commissaire aux comptes précédent (2/2) (le cas échéant)

- **Prise en compte de l'opinion formulée dans le rapport sur les comptes de l'exercice précédent :**
 - **Présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture** (paragraphe 07 de la NEP 510 – « *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié* »);
 - **En cas d'anomalie significative détectée sur le bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes demande à l'entité de procéder aux corrections nécessaires et en tire les conséquences sur son rapport;**
 - **En cas de réserve ou de refus de certifier sur les comptes de l'exercice précédent, analyse des motifs qui ont conduit le commissaire aux comptes précédent à une telle opinion et suivi de ces points par le commissaire aux comptes nouvellement nommé comme s'il avait lui-même formulé cette opinion.**

Prise de connaissance des travaux du co-commissaire aux comptes (le cas échéant)

- Obligation donnée par la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*, paragraphe 10.
- **Absence de secret professionnel** entre co-commissaire aux comptes (article L.823-15 du code de commerce) :
 - En cas de co-commissaire aux comptes également nouvellement nommé, prise de connaissance conjointe des travaux du/des prédécesseur(s);
 - En cas de co-commissaire aux comptes en cours de mandat, accès au dossier de travail du confrère et échange sur les sujets d'importance.
- Dans tous les cas, mise en œuvre de la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*, dont notamment définition conjointe du calendrier, de la nature et de l'étendue des procédures.

Prise de connaissance des travaux de l'expert-comptable (le cas échéant)

- Importance pour le nouveau commissaire aux comptes de 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.

- (paragraphe 03 et 04 de la NEP 630 - *Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité*).

- **Partie 3 : Diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lors de sa prise de fonction**

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement (1/2)

- Application de la NEP 315 – « *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* ».

- Outil opérationnel :
 - Un exemple de questionnaire de prise de connaissance de l'entité est proposé dans le pack PE et dans le pack PA de la CNCC.

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement (2/2)

- Investissement en temps plus important la première année.
- Collecte d'un nombre important d'éléments.
- Nécessité d'échanger avec le prédécesseur.
- Constitution du DP.

Prise de connaissance du contrôle interne de l'entité (1/2)

- **Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit :**
 - **Éléments à prendre en considération : cf. NEP 315 – « *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, paragraphe 14* » ;**
 - **Différentes techniques de prise de connaissance :**
 - Entretien avec les tiers concernés;
 - Prise de connaissance des travaux réalisés par ces tiers;
 - Procédures analytiques;
 - Observations physiques et inspections.

Prise de connaissance du contrôle interne de l'entité (2/2)

- Mise en œuvre de procédures plus développées.
- Collecte d'un nombre important d'éléments.
- Nécessité d'échanger avec le prédécesseur.
- Importance de la première évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mis en place par l'entité car seule une prise en compte des changements est requise par la NEP au cours des exercices suivants.

Contrôle du bilan d'ouverture (1/3)

- **Collecte des éléments suffisants et appropriés permettant au commissaire aux comptes de vérifier (§ 4, NEP 510) :**
 - **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;**
 - **Que la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.**

- **Pour ce faire :**
 - **Prise en compte du risque d'anomalies significatives (§ 5, NEP 510);**
 - **Prise en compte de la certification ou non des comptes de l'exercice précédent (§ 5, NEP 510).**

Contrôle du bilan d'ouverture (2/3)

- **Contrôle des soldes du bilan d'ouverture :**
 - Vérification que les soldes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives;
 - **Attention** : il ne s'agit pas de refaire l'audit des comptes de l'exercice précédent !!!

- **Deux situations possibles :**
 - Comptes N-1 ont fait l'objet d'un audit : mise en œuvre de procédures spécifiques;
 - Comptes N-1 n'ont pas fait l'objet d'un audit, ou éléments collectés considérés comme insuffisants : mise en œuvre de procédures complémentaires (§ 10 et 11 de la NEP 510).

Contrôle du bilan d'ouverture (3/3)

- **Contrôle de la présentation des comptes et de la permanence des méthodes d'évaluation :**
 - Si modification constatée d'un exercice à l'autre, vérification que ceci a été fait dans le respect des principes comptables applicables aux changements de méthode.

- **Partie 4 : Cas particuliers.**

Certification d'exercice(s) antérieur(s) à la nomination du commissaire aux comptes

- Dans le cas où une entité a omis de désigner un commissaire aux comptes :
 - Possibilité d'une **régularisation** des délibérations de l'organe délibérant prévue par l'article L. 820-3-1, 2° du code de commerce;
 - **Mission complémentaire** confiée au commissaire aux comptes nouvellement nommé (résolution distincte de celle qui le nomme commissaire aux comptes).

- Rapport de certification distinct du rapport de certification du premier exercice « normal».

- Si plusieurs exercices à régulariser, possibilité de présenter un rapport unique de régularisation (**Bulletin CNCC n° 150 de juin 2008**).

Attention : la régularisation ne peut porter que sur trois exercices maximum.

- **Révélation de faits délictueux:**
 - L'absence de désignation d'un CAC est un délit;
 - Le CAC l'obligation de révéler;
 - Le CAC pourra préciser que la situation a été régularisée par sa nomination.

Outil opérationnel inclus dans la NI :

Première intervention du commissaire aux comptes commençant par un examen limité

- Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales et réglementaires (NEP 2410 § 13 et 16). Si mission DDL, idem car la 9020 renvoie à la 2410.
- 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.
- 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 :**
 - 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 ;
 - A 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.

- **Première intervention débutant par une augmentation de capital :**
 - Au cours du premier semestre (pas de situation intermédiaire requise) : a priori pas de remise en cause des travaux réalisés par le confrère sauf exception;
 - Postérieurement au premier semestre: si le CAC précédent a émis un rapport de revue limitée alors pas de remise en cause sinon => travaux dans le respect de la NEP 2410 .

- **Partie 5 : Conséquences sur l'opinion du commissaire aux comptes.**

Identification d'erreurs dans le bilan d'ouverture

- 3 étapes clés à respecter :

**Information de
la direction
et du
commissaire
aux
comptes
précédent
(NEP 510 § 13)**

**Traitement des
corrections
d'erreurs
(NEP 730)**

**Incidence sur
l'opinion
du commissaire aux
comptes
(NEP 510 § 14)**

Identification d'irrégularités ou de faits délictueux

A 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 :

Irrégularités

Signalement à la plus prochaine assemblée générale
ou réunion de l'organe compétent
(article L. 823-12, al.1)

Faits délictueux

Révélation au procureur de la République
(article L. 823-12, al. 2)

- Si elles portent sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes => troisième partie du rapport sur les comptes annuels.
- Sinon, communication ad hoc à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant ou de l'organe compétent.

Difficultés à mettre en œuvre les procédures (1/2)

- Insuffisance d'éléments collectés pour le contrôle du bilan d'ouverture :
 - Si collecte insuffisante d'éléments et si le commissaire aux comptes 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.
- Mise en œuvre de **procédures complémentaires** (*cf. transparent p.23*).
- **Satisfaisant** : *pas d'impact sur l'opinion.*

- **Pas satisfaisant :**

- **Le commissaire aux comptes peut être conduit à exprimer une réserve pour limitation, voire un refus de certifier;**
- **Mention de l'absence d'audit des périodes antérieures dans le rapport. « Nous précisons que votre « entité » n'était pas tenue précédemment de désigner un CAC. Les comptes de l'exercice n-1 n'ont pas fait l'objet d'une certification. »**

Difficultés à mettre en œuvre les procédures (2/2)

- L'incapacité à mettre en œuvre les procédures conduit le plus souvent le commissaire aux comptes à exprimer une réserve, voir un **refus de certifier**.

Incapacité à mettre en œuvre les procédures / Limitations dans les diligences du commissaire aux comptes

- **Ce qu'il faut retenir**

Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat : ce qu'il faut retenir

- Application de la NEP 510.
- Investissement du commissaire aux comptes plus important la première année dans les phases de prise de connaissance (de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne).
- Nécessité et importance d'échanger avec les tiers ayant déjà une connaissance du dossier (commissaire aux comptes précédent, co-commissaire aux comptes, expert-comptable, ...).
- Existence d'une note d'information complète sur le sujet reprenant les fondamentaux mais aussi des cas particuliers et proposant par ailleurs de nombreux outils opérationnels.