

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

Actualité normative : présentation
des nouvelles NI et du futur rapport
d'audit

Déc 2016

Les supports de formation mis à disposition des participants sont la propriété exclusive de CNCC. En conséquence, toute reproduction, représentation ou diffusion, intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, sans accord préalable expressément notifié par CNCC est illicite en application de l'article L.122-4 du Code de la propriété intellectuelle et, est passible des sanctions pénales prévues aux articles L.335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

En particulier, CNCC distribue un support à chaque participant lors des sessions de formation. Si la transmission de ce support est dématérialisée (mail, téléchargement), l'utilisation de ce support est réservée aux seuls participants ayant été présents au séminaire concerné pour un usage strictement personnel.

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

Notes d'information

- NI XVIII Vérifications spécifiques - Le commissaire aux comptes et les travaux relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes
- Mise à jour NI IX Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés
- NI XV Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques

NI XVIII Vérifications spécifiques

-
Le commissaire aux comptes et les travaux relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes



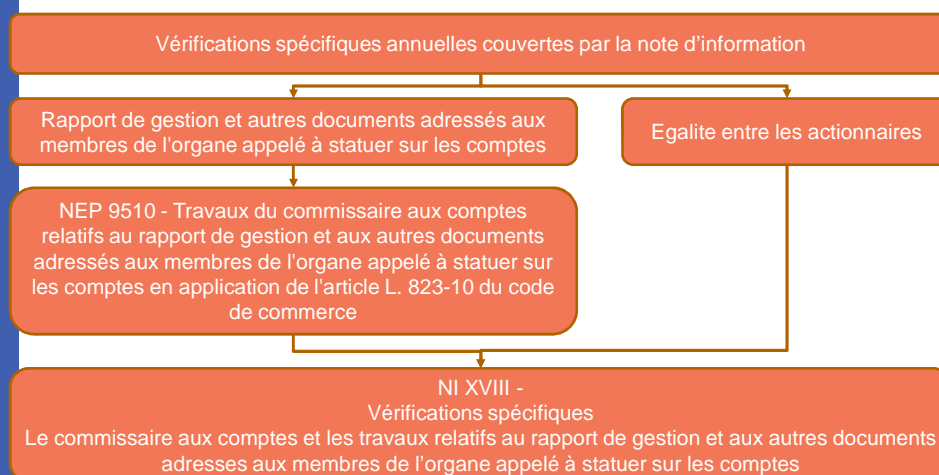
Objectifs de cette note d'information

Expliciter les modalités pratiques de réalisation des travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes

- Apporter des précisions sur des modalités pratiques d'application de la NEP 9510 :
 - Définition des documents portant sur la situation financière et les comptes
 - Notion d'informations portant sur la situation financière et les comptes
 - Notion d'information significative pour la vérification de sincérité et de concordance
 - Explication des informations sur lesquelles portent les travaux au titre du § 16 de la NEP
- Fournir des outils pratiques adaptés à la forme juridique adoptée par l'entité
 - Questionnaires aide-mémoire pour la réalisation des travaux dans les SARL, SA cotées et non cotées, SAS et personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique
 - Tableaux de classement des informations par catégories

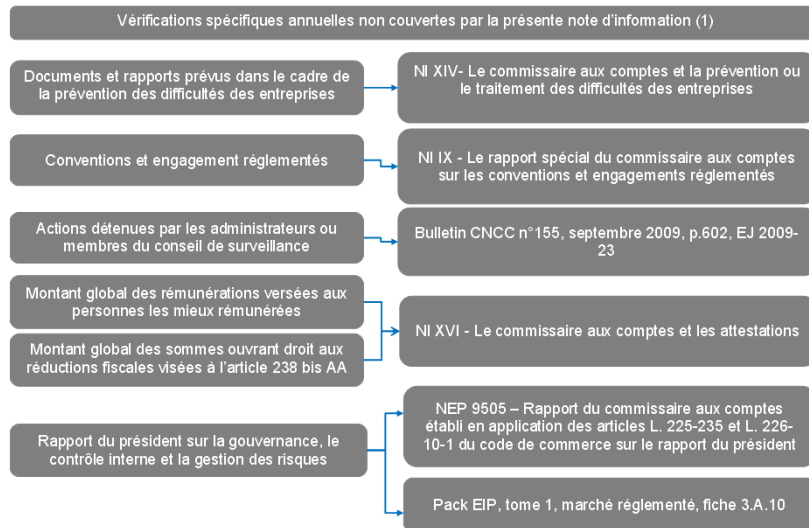


Périmètre de la note d'information 1/2





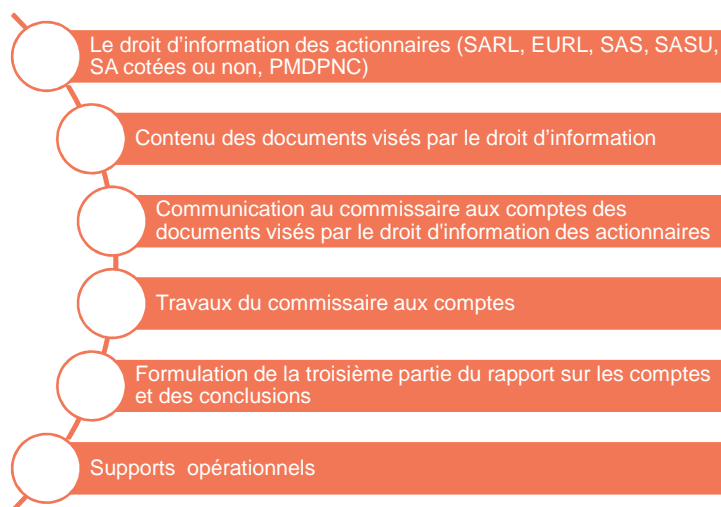
Périmètre de la note d'information 2/2



(1) La liste ci-dessous n'est pas exhaustive mais comporte les autres vérifications spécifiques annuelles les plus courantes.



Contenu de la note d'information



📄 Démarche du commissaire aux comptes 1/2

Documents mis à disposition des membres de l'organe délibérant à l'occasion de la réunion de cet organe appelé à statuer sur les comptes

Rapport de gestion et documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés

Autres documents

Prévus par les textes légaux et réglementaires ou les statuts

Établis à l'initiative de l'entité

Contrôles généraux

Vérifier que le rapport de gestion, les autres documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés et les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts
NEP 9510 § 16

📄 Démarche du commissaire aux comptes 2/2

Rapport de gestion et documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés

Contrôles selon le type d'informations figurant dans le rapport de gestion et les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés

Informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés

Informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature (article L. 225-102-1)

Autres informations

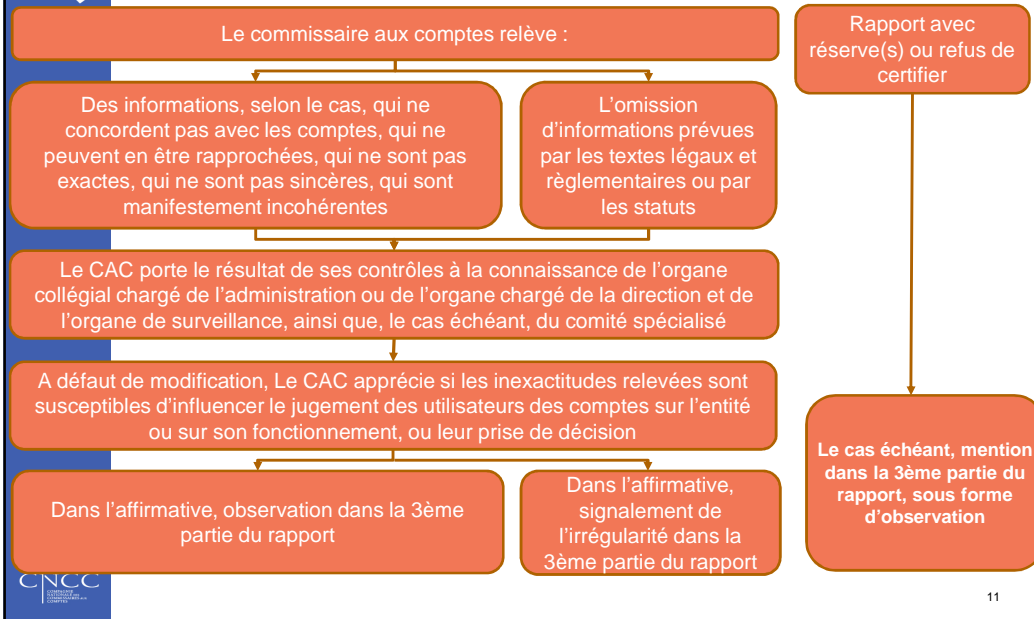
Vérifier la concordance avec les comptes et la sincérité de ces informations

Vérifier l'exactitude et la sincérité de ces informations

Lecture de ces informations permettant de relever, le cas échéant, celles qui apparaîtraient manifestement incohérentes



Formulation des conclusions du commissaire aux comptes sur les vérifications spécifiques



NI IX Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés

-

Mise à jour

Pourquoi une mise à jour ?



Étude CNCC de février 2014 : les conventions réglementées et courantes et recommandation AMF 2012-05 (V. 02/2015)

Étude CNCC

- Objectifs
 - Donner un éclairage sur la distinction conventions libres / conventions réglementées
 - Destinée tant aux sociétés commerciales cotées et non cotées qu'à leurs commissaires aux comptes
- Démarche
 - Prise en compte des décisions de jurisprudence rendues en la matière
 - Concertation avec AMF, H3C et observations AFEP / MEDEF
- Reprise dans la NI IX de la formulation retenue par cette étude
 - § 1.13 : Forme, nature et objet des conventions dans les sociétés commerciales et § 1.14 : Conventions dans les groupes
 - Développements sur les frais communs du groupe et conventions d'intégration fiscale : renvoi à l'étude CNCC
 - Précisions pour « personnel détaché » : § 1.142 c)

Reco. AMF

- Démarche :
 - Sont visées les AG de sociétés cotées – vote des conventions réglementées
 - Intégration des recommandations n°20 à 32, après prise en compte des commentaires de la CNCC dans son communiqué du 13/12/2012 et de l'ordonnance du 31/07/2014
- Mise à jour de la NI :
 - Référence explicite à la recommandation de l'AMF et/ou commentaires de la CNCC

Les nouveaux textes pris en compte

Ordonnance
n° 2014-863 du
31/07/2014
(Communiqué
CNCC
29/10/2014)

- Applicable au 3 août 2014
- SA, SCA, SE (et les autres entités se référant à l'art. L. 225-38 du code de commerce)
- Exclusion des conventions conclues entre sociétés à 100%
- Motivation de l'autorisation préalable du conseil
- Nouvelle information dans le rapport de gestion
- Réexamen des conventions anciennes

Décret n° 2015-
545 du 18/05/2015
(Communiqué
CNCC 5/06/2015)

- Applicable au 1^{er} juin 2015
- SA, SCA, SE (et les autres entités se référant à l'art. L.225-38 du code de commerce)
- Communication de la motivation de l'autorisation préalable au CAC et reprise dans le rapport spécial
- Reprise, le cas échéant, dans le rapport spécial de l'intérêt qui s'attache au maintien des conventions anciennes

Loi n° 2015-990 du
6/08/2015 (Loi
Macron)
(Communiqué
CNCC 30/07/2015)

- Applicable au 8 août 2015
- SA et SCA cotées
- Soumission des « retraites chapeaux » (engagements de retraite à prestations définies répondant aux caractéristiques des régimes mentionnés à l'art. L. 137-11 du code de la sécurité sociale) à une procédure de contrôle renforcée

Exclusion des conventions avec les filiales à 100

% (art. L. 225-39 ET 225-87 du code de commerce)

Quels « droits sociaux » ?

- Interprétation large à retenir : les « droits sociaux » et pas seulement les actions

Quelles sont les formes de sociétés visées ?

- Les SA, SCA, SE pourront bénéficier de l'exemption pour les conventions conclues avec les SA, SCA, SNC, SCS et sociétés civiles détenues à 100 %, ainsi qu'avec les SASU et EURL

Comment apprécier la détention à 100 % ?

- Détention directe ou indirecte de la totalité du capital
- Le cas échéant, après déduction du nombre minimum d'actions requis pour satisfaire à l'article 1832 du code civil ou aux articles L. 225-1 (SA) et L. 226-1 (SCA) du code de commerce

Quid des filiales étrangères ?

- La filiale doit être détenue en totalité par la mère

Incidences SA mère ou fille ?

- Peu importe la forme juridique de la mère, si détention à 100 % : exclusion des conventions chez la fille
- Si SA mère : exclusion des conventions dans la SA pour les filiales détenues à 100 %

Prise en compte des actions des administrateurs ?

- Elles ne peuvent être neutralisées pour bénéficier de l'exclusion

Nouvelles informations dans le rapport de gestion des sa/sca/se portant sur certaines conventions

Quelles conventions ?

- Conventions intervenues directement ou par personne interposée, entre :
 - selon le cas, l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance, le directeur général, l'un des directeurs généraux délégués, l'un des administrateurs ou l'un des actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10%, d'une société (SA, SCA ou SE)
 - et, une autre société, dont la première possède, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital
- Conventions autres que celles portant sur des opérations courantes conclues à des conditions normales
- Ces conventions ne sont pas soumises à la procédure des conventions réglementées

Quelles sont les filiales concernées ?

- Les filiales constituées sous forme de société, ce qui exclut par exemple les GIE

Quelle période ?

- Du fait de l'annualité du rapport de gestion : les conventions conclues au cours de l'exercice sur lequel porte le rapport de gestion

Prêts interentreprises

Qu'est-ce que les prêts interentreprises ?

- Ceux visés par la loi n°2015-990 du 6 août 2015, dite loi Macron (article L. 511-6 du code monétaire et financier)
- Accordés par des sociétés par actions et des SARL dont les comptes font l'objet d'une certification par un CAC, consentis, à titre accessoire à leur activité principale, pour moins de deux ans :
 - à des microentreprises, des petites et moyennes entreprises (PME) ou à des entreprises de taille intermédiaire (ETI) qui sont hors de leur groupe, et
 - avec lesquelles elles entretiennent des liens économiques le justifiant

Quels sont les prêts interentreprises visés par la procédure des conventions réglementées ?

- Ceux accordés par :
 - les SARL dont les comptes sont certifiés par un CAC
 - les SA à conseil d'administration
 - même en l'absence de personnes visées (dirigeant commun)

Conventions nouvelles autorisées à compter du

3/08/2014 (Ordonnance n° 2014-863 du 31/07/2014 et décret n° 2015-545 du 18/05/2015)

NI IX § 3.221 c) et 4.21

Dispositif

Conventions nouvelles dans les SA, SCA et sociétés européennes :
Obligation de motivation du conseil d'administration ou de surveillance de sa décision d'autoriser les conventions et engagements réglementés (justifier l'intérêt de la convention ou de l'engagement pour la société, notamment en précisant les conditions financières qui y sont attachées - art L. 225-38 et L. 225-86 C. Com.)

Diligences du commissaire aux comptes

Vérification que l'autorisation donnée par le conseil d'administration est motivée

- › c'est-à-dire qu'est justifié l'intérêt de la convention pour la société
- › étant précisé que le commissaire aux comptes n'apprécie ni l'opportunité ni l'utilité de la convention

Rapport du commissaire aux comptes

- › Reprise dans le rapport spécial de la motivation des conventions
- › L'obligation de transmission au commissaire aux comptes et de reprise dans le rapport spécial de la motivation des conventions concerne les conventions nouvelles dont il a été avisé
- › Le cas échéant, mention dans le rapport spécial, de toutes autres indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions
- › Si le conseil d'administration n'a pas motivé son autorisation, mention d'une irrégularité dans le rapport spécial

Conventions anciennes dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice (Ordonnance n° 2014-863 du 31/07/2014 et décret n° 2015-545 du 18/05/2015)

NI IX § 3.221 e)

Dispositif

Conventions anciennes dans les SA, SCA et sociétés européennes :
Obligation de réexamen annuel, par le conseil d'administration ou de surveillance, des conventions anciennes dont l'exécution a été poursuivie au cours de l'exercice

Diligences du commissaire aux comptes

- › Vérification que le conseil d'administration a procédé au réexamen annuel des conventions anciennes dont l'exécution a été poursuivie
- › L'ordonnance du 31 juillet 2014 n'a pas introduit d'obligation :
 - › pour le conseil, de motiver le maintien des conventions
 - › pour le président du conseil, de communiquer au commissaire aux comptes la justification de l'intérêt pour la société du maintien des conventions

Conventions anciennes dont l'exécution s'est poursuivie au cours de l'exercice (Ordonnance n° 2014-863 du 31/07/2014 et décret n° 2015-545 du 18/05/2015)

NI IX § 3.221 e)

Rapport du commissaire aux comptes

Contenu du rapport spécial :

« Énumération des conventions et engagements conclus et autorisés au cours d'exercices antérieurs dont l'exécution a été poursuivie au cours du dernier exercice et qui ont été examinés (...), ainsi que, le cas échéant, toutes indications permettant aux actionnaires d'apprécier l'intérêt qui s'attache au maintien des conventions et engagements énumérés pour la société (...) ». (R. 225-31 7° du code de commerce)

Des informations complémentaires à celles qui ont été communiquées au commissaire aux comptes seraient-elles utiles aux actionnaires pour apprécier l'intérêt qui s'attache au maintien des conventions ?

→ selon jugement professionnel, demande aux dirigeants d'informations complémentaires

Tel sera le cas, notamment, s'il a eu connaissance d'événements particuliers de nature à affecter de façon notable les conditions initiales de la conclusion des conventions, par exemple les circonstances économiques

Si le conseil d'administration n'a pas procédé au réexamen annuel d'une ou de plusieurs conventions anciennes dont l'exécution a été poursuivie, mention d'une irrégularité dans le rapport spécial :

« En application de la loi, nous vous signalons que le conseil d'administration (ou: de surveillance) n'a pas procédé à l'examen annuel de cette (ces) convention(s) conclue(s) et autorisée(s) au cours d'exercices antérieurs dont l'exécution a été poursuivie au cours de dernier exercice, prévu par l'article

L.225-40-1(ou : L. 225-88-1) du code de commerce. »

Outils mis à disposition

Plans – types de rapport spécial

- Prise en compte des dispositions de l'ordonnance du 31/07/2014 et du décret du 18/05/2015
- Nouvelle 3ème partie proposée concernant les conventions autorisées au cours des exercices antérieurs et non approuvées par l'organe délibérant
 - Sont relatées dans cette sous-partie les conventions autorisées [intervenues / passées] au cours des exercices antérieurs qui figuraient dans le rapport spécial du commissaire aux comptes, dont l'approbation a été refusée par l'organe délibérant et qui ont néanmoins produit leurs effets à l'égard des tiers au cours de l'exercice écoulé, dès lors que la société ne souhaite pas les soumettre à nouveau à l'approbation de l'organe délibérant.
 - Le rapport spécial du commissaire aux comptes précisera que ces conventions ont été rejetées par l'organe délibérant du jj /mm /aa.

Lettre de communication à l'entité



NI XV Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques



Plan de la note d'information Approche d'audit par les risques

VISION D'ENSEMBLE → 15 pages

1. Objectif de l'audit – Les concepts

2. Approche d'audit par les risques – Synthèse de la démarche

MODALITES PRATIQUES → 80 pages

3. Prise de connaissance requise pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes

4. Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions et réponse aux risques identifiés

5. Procédures d'audit additionnelles

6. Echange d'informations au sein de l'équipe d'audit

7. Documentation des travaux

8. Communication avec la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce

ANNEXES → 30 pages

Annexe 1 – Définitions données dans les normes d'exercice professionnel

Annexe 2 – Composantes du contrôle interne

Annexe 3 – Exemples de facteurs de risques de fraudes et de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

Annexe 4 – Orientations pour la prise de connaissance du système d'information

Annexe 5 – Récapitulatif des communications avec la direction, les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et toutes personnes de l'entité, requises par les NEP dans le cadre d'une mission de certification des comptes lors de l'identification des risques.



Objectif de l'audit

Formuler une opinion sur les comptes

Pour cela :

- » Obtenir l'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives
- » Anomalie significative : « Information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière. »



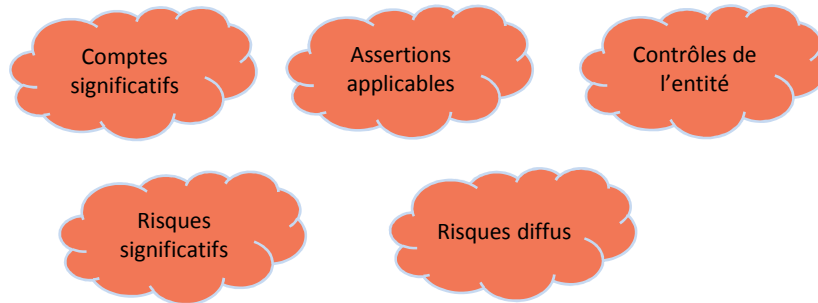
Approche et risque d'audit

- » L'approche d'audit sera d'autant plus pertinente (apte à réduire le risque qu'audit) qu'elle sera adaptée aux risques d'anomalies significatives spécifiques à l'entité
- » La démarche est essentiellement abordée dans les NEP :
 - 315 : Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes
 - et 330 : Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes l'issue de son évaluation des risques



Vocabulaire

Conventions de lecture facilitant la compréhension des différentes notions développées dans la note d'information



Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives

Le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les comptes

Cette évaluation est nécessaire pour :

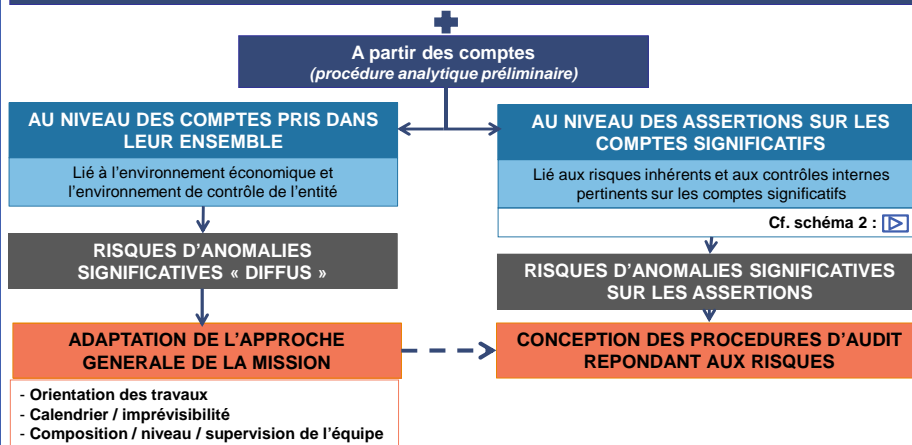
- adapter l'approche générale de la mission
- concevoir les procédures d'audit à mettre en œuvre

Schéma 1 : approche par les risques

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne, pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions

IDENTIFICATION ET EVALUATION

REPONSES



Connaissance de l'entité «au niveau des comptes pris dans leur ensemble »

- Facteurs externes (secteur d'activité, environnement réglementaire)
- Caractéristiques et objectifs de l'entité
- Indicateurs de performance financière

Eléments du contrôle interne pertinents pour l'audit :

- Environnement de contrôle
- Moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques et y répondre
- Système d'information
- Procédures de contrôle interne
- Moyens pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne

Evaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles pertinents pour l'audit pour chacune de ces cinq composantes conformément au paragraphe 16 de la NEP 315

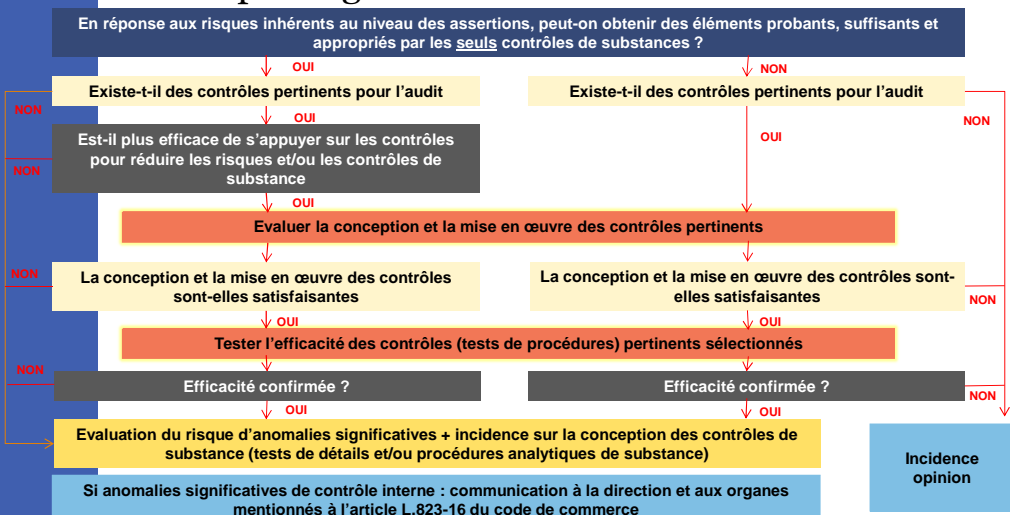
Identification et évaluation des risques au niveau des assertions

Au niveau des assertions :

- Prise en compte des risques inhérents identifiés lors de la prise de connaissance au niveau des comptes pris dans leur ensemble
- Et, pour tous les comptes significatifs, identification et évaluation des risques inhérents d'anomalies significatives au niveau des assertions applicables

Risques d'anomalies significatives = risques inhérents + risques liés au contrôle

Schéma 2 : Conception des procédures d'audit pour les comptes significatifs



Pour les « risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière », dits « risques significatifs » - démarche spécifique (cf. NEP 315.16)



Cas des « risques significatifs »

- ↳ Certains risques identifiés peuvent constituer des risques inhérents élevés qui requièrent une démarche d'audit particulière (« risques significatifs »)
- ↳ Exemples : opération complexe, estimations comportant un fort degré d'incertitude, fraude identifiée...
- ↳ Incidence :
 - Obligation d'évaluer tous les ans la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité (même si le CAC n'a pas l'intention de s'appuyer sur ces contrôles)
 - Obligation de mettre en œuvre des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque
 - Obligation de réaliser les tests de procédures tous les ans (si le CAC s'appuie sur les contrôles de l'entité par choix ou lorsqu'il n'a pas d'autres possibilités)



Exercices suivants

- ↳ Enfin, la note d'information évoque les travaux à prévoir lors des exercices suivants :
 - détection des changements intervenus au niveau de l'entité
 - détection des changements intervenus au niveau de certains contrôles sur lesquels le commissaire aux comptes s'appuie
 - en l'absence de changements, tests tous les 3 ans (sauf risques « significatifs »)



Présentation du futur rapport d'audit



Evolution du rapport d'audit : rappel du contexte



Objectifs de l'évolution du rapport d'audit

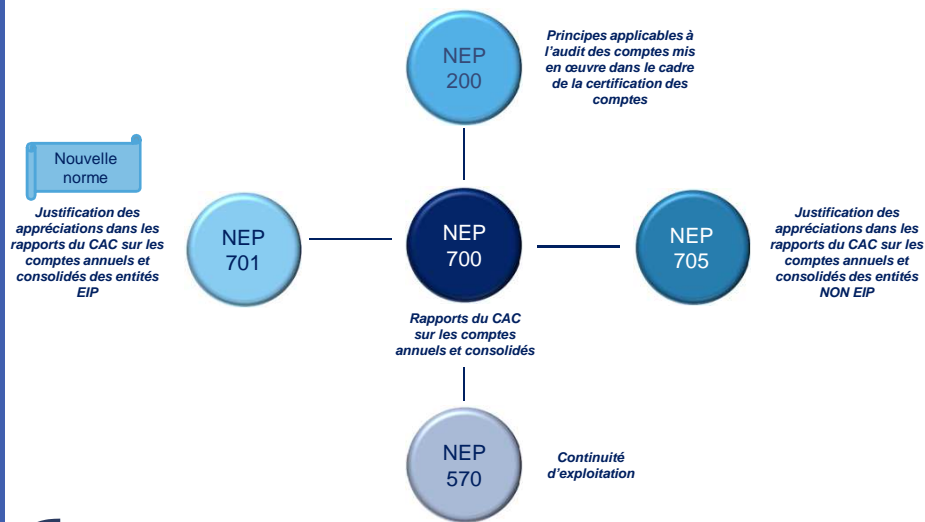
- ↳ Répondre à la demande des utilisateurs des comptes et du rapport d'audit
- ↳ Réduire « l'expectation gap », ou « l'information gap »
- ↳ Accroître la valeur communicative du rapport en faisant évoluer le rapport d'audit trop standard et en rendant mieux compte des points clés de l'audit
- ↳ En France :
 - Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 et règlement européen
 - Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016

NORMES APPLICABLES et processus d'adoption

- ↳ Normes applicables : article L. 821-13 du code de commerce
 - En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission européenne, exercice des missions conformément aux normes adoptées par le H3C et homologuées par arrêté du garde des sceaux
- ↳ Processus d'adoption des normes : article L. 821-14 du code de commerce
 - Les projets de normes sont élaborés par une commission composée à parité de membres du collège du H3C et de commissaires aux comptes et placée auprès du H3C (les règles relatives à son fonctionnement sont fixées par le règlement intérieur du H3C)
 - Le H3C, de sa propre initiative ou à la demande du garde des sceaux, de l'AMF, de l'ACPR, ou de la CNCC, adopte les normes après avis de la CNCC
 - Ces normes sont homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice



NEP CONCERNEES par l'évolution du rapport d'audit



Nouvelle NEP 701 et amendements des autres NEP relatives au rapport d'audit



Evolution des NEP relatives au rapport

Nouvelle NEP 701 sur la justification des appréciations dans les rapports des entités EIP

- Cette norme permet d'apporter des précisions sur l'application de l'article 10.2 c) du règlement européen tout en intégrant dans le référentiel français des dispositions de l'ISA 701

Principaux amendements des NEP 700 et 705

- NEP 700
 - Prise en compte de la notion « d'impossibilité de certifier » (nouvelle disposition de l'article R. 823-7 du code de commerce)
 - Prise en compte des dispositions de l'article 10 du règlement pour les rapports EIP (renvoi à la NEP 701 pour la justification des appréciations et ajout autres informations complémentaires)
 - Harmonisation de la forme du rapport (EIP et non EIP) sur celle du rapport ISA 700
- NEP 705
 - Modification du champ d'application : ne concerne que la justification des appréciations dans les rapports des entités non EIP
 - Sans modifier les modalités de la justification des appréciations, harmonisation de certaines dispositions avec la NEP 701

Evolution des NEP relatives au rapport

Principaux amendements des NEP 570 et 200

NEP 570

- Prise en compte de la notion « d'incertitude significative » (article R. 823-7 du code de commerce)
- Introduction d'une partie distincte dans le rapport d'audit relative à « l'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »

NEP 200

- Ajout de la disposition de l'article L. 823-10-1 du code de commerce précisant que la mission de certification des comptes ne consiste pas à garantir la viabilité ou la qualité de la gestion de la personne ou entité contrôlée

Evolution du rapport d'audit EIP

Principales modifications du rapport d'audit EIP en application du règlement européen

Une « justification des appréciations » plus développée :

- description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives dans les comptes (article 10.2c). Cette disposition rejoint celle de l'ISA 701 qui prévoit que l'auditeur communique les « key audit matters » (points clés de l'audit) dans son rapport d'audit, afin de renforcer sa valeur informative

L'ajout, notamment, des mentions suivantes :

- confirmation de la conformité de l'avis d'audit au contenu du rapport complémentaire au comité d'audit
- affirmation qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification des comptes interdits et que les auditeurs sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit
- mention des services, outre le contrôle légal des comptes, fournis par l'auditeur à l'entité contrôlée et à ses filiales et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers

Structure du futur rapport d'audit (projet) Exemple « Comptes consolidés »

