

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

’

Le nouveau rapport d’audit

Jun 2017

’

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.

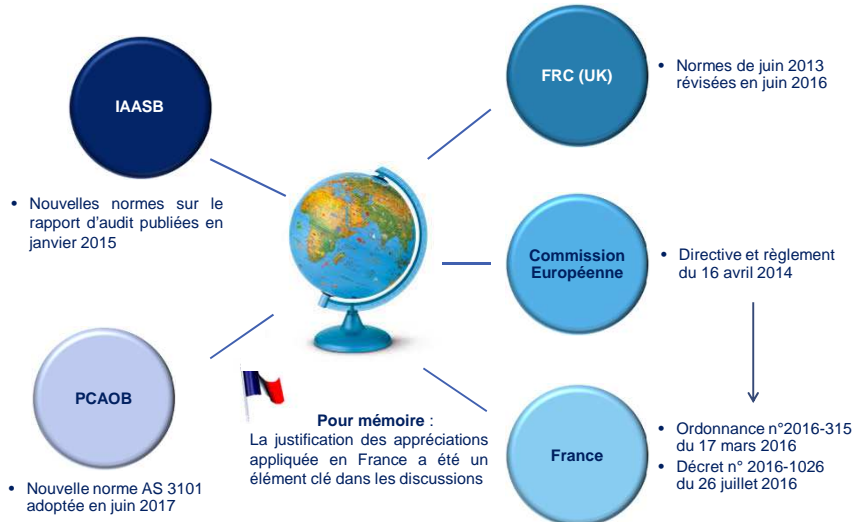
CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

’ SOMMAIRE

- ’ Contexte et objectifs
- ’ Evolution des normes liées au rapport sur les comptes
- ’ Evolution de la NEP 700 - Rapports du CAC sur les comptes
- ’ Opinion et fondement de l'opinion
- ’ Continuité d'exploitation
- ’ Observations
- ’ EIP : Justification des appréciations - points clés de l'audit
- ’ Non EIP : Justification des appréciations
- ’ Vérification du rapport de gestion
- ’ Informations résultant d'autres obligations légales et réglementaires
- ’ Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- ’ Responsabilités du (des) CAC relatives à l'audit des comptes

’ Contexte et objectifs

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**
Après la crise financière et dans un environnement où l'information financière est de plus en plus complexe, demande pour un rapport d'audit plus éclairant
- **Réduire « l'expectation gap », ou « l'information gap »**
- **Accroître la valeur communicative du rapport**





Evolution du rapport du CAC sur les comptes annuels et consolidés

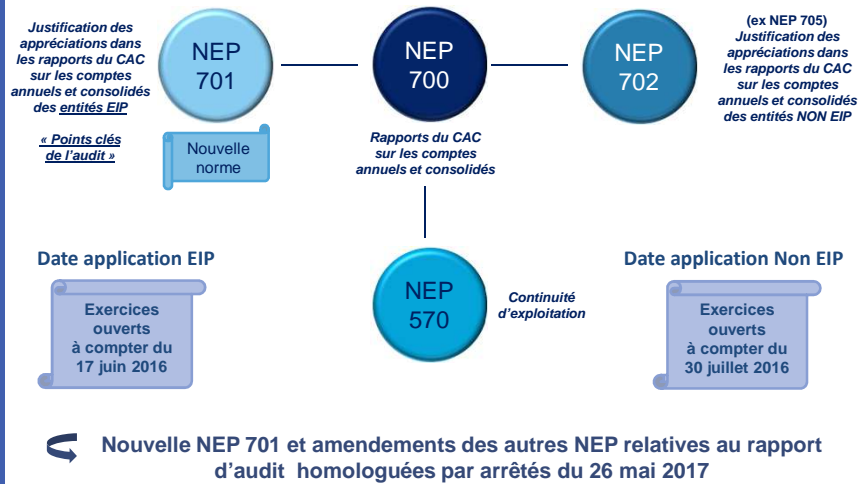
En France

- **Prise en compte des textes européens**
 - Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 et règlement européen (UE) n°537-2014
 - Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016
- **Evolutions du rapport du CAC sur les comptes annuels et consolidés**
 - Résultent notamment de l'application du règlement européen (UE) n°537-2014 aux entités EIP
 - L'article 10 de ce règlement définit le contenu du rapport d'audit
- **Modification en conséquence des NEP relatives au rapport du CAC sur les comptes annuels et consolidés**
 - Prise en compte des nouvelles normes ISA relatives au rapport d'audit



Evolution des normes liées au rapport sur les comptes

NEP concernées par l'évolution du rapport sur les comptes



Processus d'adoption

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



Evolution de la NEP 700

Rapports du CAC sur les comptes



Evolution de la NEP 700

(1/3)

Harmonisation de la forme du rapport EIP et non EIP avec le rapport ISA 700

- Mention de l'**opinion** au début du rapport
- Mention du **référentiel d'audit** et du respect des **règles d'indépendance** :
 - Confirmation qu'il n'a pas été fourni de services interdits
 - et que les auditeurs sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit
- Paragraphe spécifique en cas d'**incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation** (différent de l'observation actuelle)
- Description détaillée des **responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise** (organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce)
- Description détaillée des **responsabilités du CAC relatives à l'audit des comptes**

Evolution de la NEP 700

(2/3)

Amendements de la NEP 700 relative aux rapports sur les comptes annuels et consolidés

- Prise en compte des dispositions de l'article 10 du règlement européen pour les rapports EIP :
 - renvoi à la NEP 701 pour la justification des appréciations dans les entités EIP
 - et ajout des autres informations complémentaires requises
- Renvoi à la NEP 702 (ex NEP 705) pour la justification des appréciations dans les entités non EIP
- Prise en compte de la notion « d'impossibilité de certifier » (nouvelle disposition de l'article R. 823-7 du code de commerce)

Evolution de la NEP 700

(3/3)

EIP

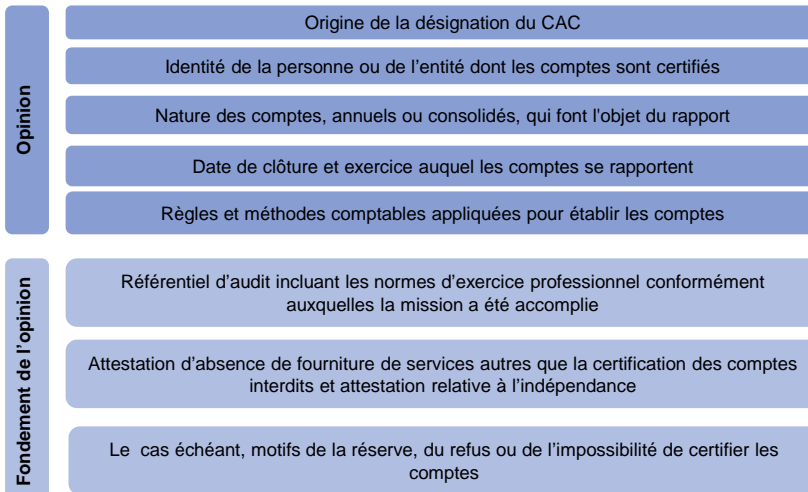
Autres informations complémentaires requises pour les entités EIP :

- Confirmation de la conformité de l'avis d'audit au contenu du rapport complémentaire au comité d'audit
- Mention des services autres que la certification 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
- Date de première nomination et durée totale de la mission

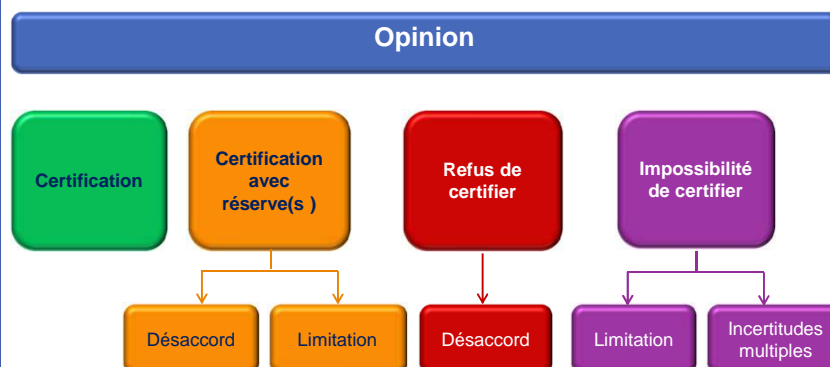


Détermination de l'opinion et de son fondement Deux parties distinctes et successives du rapport

Mentions communes aux rapports EIP et Non EIP



Détermination de l'opinion et de son fondement Les différents types d'opinion



Fondement de l'opinion – Mentions dans le rapport de certification avec réserve, refus de certifier, impossibilité de certifier

Réserve

- **Pour désaccord**
 - Précision des motifs
 - Quantification au mieux des incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées
 - Ou bien, indication des raisons pour lesquelles il n'est pas possible de les quantifier
- **Pour limitation**
 - Précision des motifs

Refus de certifier
(désaccord)

- Précision des motifs
- Quantification, lorsque cela est possible, des incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées

Impossibilité
de certifier

- Précision des motifs

Continuité d'exploitation

Evolution de la NEP 570



Evolution de la NEP 570

(1/2)

Amendements de la NEP 570 relative à la continuité d'exploitation

- Prise en compte de la notion « **d'incertitude significative** » (article R. 823-7 du CC)
 - « Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. »
- Introduction d'une **partie distincte** dans le rapport d'audit : « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »



Evolution de la NEP 570

(2/2)

Rappel

En cas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation

- Information pertinente donnée en annexe
 - > Mention explicite de cette incertitude dans une partie distincte du rapport pour attirer l'attention
- Si absence d'information ou information non pertinente
 - > Certification avec réserve ou refus de certifier
 - > Mention, dans la partie du rapport relative au fondement de l'opinion, de l'incertitude significative et du fait que les comptes ne donnent d'information pertinente

En cas d'application inappropriée par la direction du principe de continuité

- Refus de certifier

Lien avec la procédure d'alerte

- Mise en œuvre de la procédure d'alerte si le CAC relève au cours de sa mission des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation



Observations



Evolution relative aux observations - NEP 700 §7

Amendements de la NEP 700 (§7)

- Les observations sont formulées dans une **partie distincte avant la justification des appréciations**
- Lorsque le CAC envisage de formuler une observation, il en **communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L.823-16** du code de commerce

Dispositions antérieures maintenues (*pour mémoire*)

- Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 du CC, le CAC formule, s'il y a lieu, **toute observation utile**.
- En formulant une observation, le CAC attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. **Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants**
- Le CAC formule **systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient**. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice





EIP : Justification des appréciations - points clés de l'audit

- *Nouvelle NEP 701*
- *Critères de détermination des points clés de l'audit*
- *Formulation des points clés de l'audit*
- *Exemples de justification d'appréciation EIP et Non EIP*
- *Points clés de l'audit : recommandations pratiques*



Nouvelle NEP 701

(1/2)

EIP

Justification des appréciations - points clés de l'audit dans les rapports des entités EIP

Cette norme :

- **Constitue le texte d'application des dispositions de l'article R.823-7 du CC** relatives à la justification des appréciations dans les rapports des EIP, modifié en 2016 pour intégrer l'article 10.2 c) du règlement (UE) n° 537/2014

Ces articles prévoient que le rapport fournit :

- une **description des risques d'anomalies significatives**, y compris lorsque celles-ci sont dues à une fraude, qui, selon le jugement professionnel du CAC, ont été les plus importants pour l'audit des comptes (qualifiés de « **points clés de l'audit** » dans la NEP),
 - et une **synthèse des réponses apportées par le CAC** pour faire face à ces risques
- **Permet d'harmoniser le référentiel français avec les dispositions de l'ISA 701** qui prévoit que l'auditeur communique les « points clés de l'audit » (« key audit matters ») dans son rapport d'audit



Nouvelle NEP 701

(2/2)

EIP

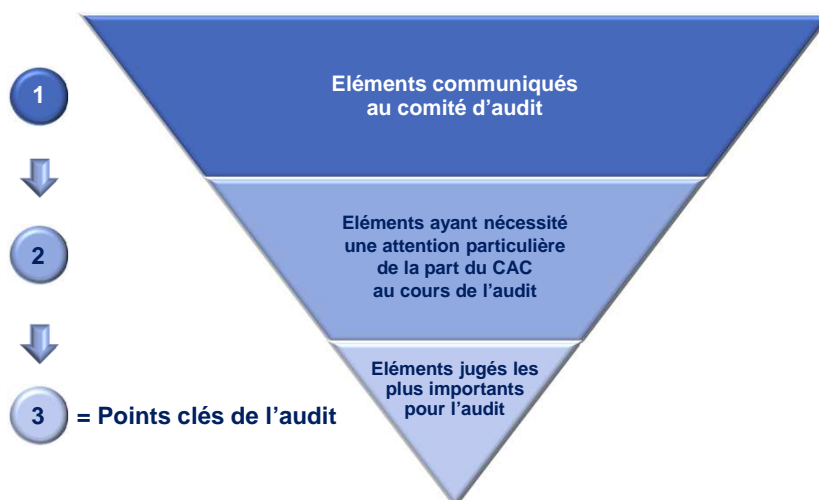
Justification des appréciations – points clés de l'audit dans les rapports des entités EIP

- Sélection, **parmi les éléments communiqués au comité d'audit**, de ceux ayant nécessité une **attention particulière** au cours de l'audit
- Parmi ces éléments, **sélection de ceux jugés avoir été les plus importants pour l'audit** des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit
- **Formulation** dans le rapport des **raisons** pour lesquelles le risque d'anomalies est considéré comme l'un des plus importants pour l'audit et de la **synthèse des réponses** apportées par le CAC pour face à ce risque, sauf si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication
- Possibilité de formuler des points clés de l'audit **en sus d'un refus de certifier** mais pas en cas d'impossibilité de certifier
- **Dans le dossier d'audit, documentation du raisonnement** ayant conduit à qualifier de points clé de l'audit certains des éléments ayant nécessité une attention particulière au cours de l'audit



Critères de détermination des points clés de l'audit

EIP





Critères de détermination des points clés de l'audit

EIP



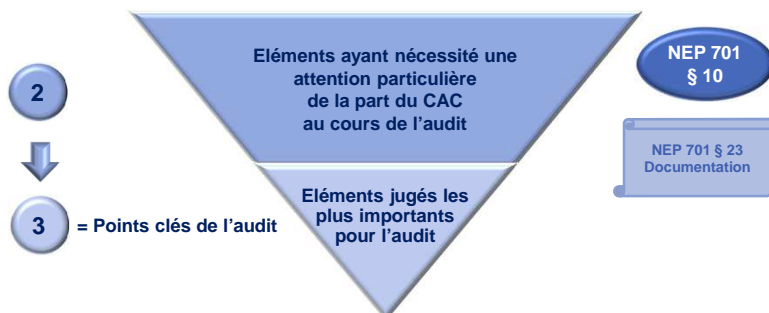
Pour cette sélection, le CAC prend notamment en considération (NEP 701 § 9) :

- Les domaines qu'il considère comme présentant des **risques élevés d'anomalies significatives**, y compris ceux résultant de fraudes ou d'erreurs ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière (NEP 315)
- Les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité **des jugements importants de la direction**, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude
- Les incidences sur l'audit **d'opérations ou d'événements importants** intervenus au cours de l'exercice.



Critères de détermination des points clés de l'audit

EIP



Pour déterminer les points clés de l'audit, le CAC peut estimer pertinent de considérer (NEP 701 §11) :

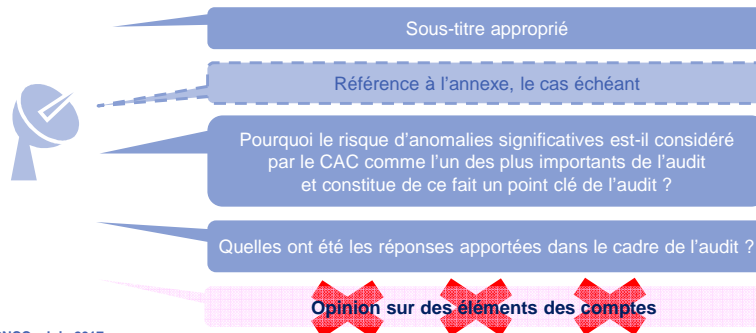
- Le contenu et l'étendue des échanges avec le comité d'audit
- L'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés
- La complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur
- La nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts
- La nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure
- L'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées

Formulation des points clés de l'audit

Partie distincte du rapport

- Introduction
- Description de chaque risque

Pour chaque risque décrit :



Exemple de rédaction d'un point clé de l'audit - 1/2

Evaluation des stocks

Risque identifié

Les stocks de marchandises figurent au bilan (consolidé) au XX mois 20XX pour un montant net de XX euros et représentent un des postes les plus importants du bilan (consolidé). Comme indiqué dans la note XX de l'annexe, ils sont comptabilisés à leur coût unitaire moyen pondéré ou à leur valeur nette de réalisation, si celle-ci est inférieure.

La direction détermine à la clôture la valeur nette de réalisation des stocks en se fondant sur les prix de vente nets pratiqués et les pertes réellement constatées au cours des périodes promotionnelles suivant chaque fin de saison commerciale, ainsi que sur des perspectives d'écoulement auprès des soldeurs pour les articles en stock à la clôture de l'exercice.

Le marché de l'habillement féminin est sensible aux aléas climatiques et très lié aux tendances de la mode qui changent très fréquemment. Il existe donc un risque que la valeur nette de réalisation de certains articles soit inférieure à leur coût et donc un risque de sur-évaluation des stocks, que nous avons considéré comme un point clé de l'audit.

Sous-titre

Le point clé de l'audit est décrit en prenant en compte les spécificités de l'entité

Référence aux notes de l'annexe

La description est concise mais fournit des éléments de contexte suffisant permettant de comprendre la complexité

La raison pour laquelle le point a été considéré comme un point clé de l'audit est clairement exprimée

Exemple de rédaction d'un point clé de l'audit - 2/2

Procédures d'audit mises en œuvre en réponse à ce risque

Nos travaux ont consisté à apprécier les données et les hypothèses retenues par la Direction pour déterminer la valeur nette de réalisation et identifier les articles qui doivent être comptabilisés à cette valeur.

Nous avons :

- Pris connaissance des procédures de contrôle interne mises en place pour identifier les articles à rotation lente et ceux ayant donné lieu à des ventes promotionnelles,
- Testé l'efficacité des contrôles clés relatifs à ces procédures,
- Comparé par sondages le coût des articles en stock avec le prix de vente net pratiqué ainsi que le prix de vente promotionnel retenu en fin de saison, afin de confirmer le montant de la dépréciation constatée dans les comptes,
- A partir d'une requête informatique, identifié les articles à rotation lente et vérifié leur correcte évaluation à la valeur nette de réalisation lorsque celle-ci est inférieure à leur coût unitaire moyen pondéré.

Description synthétique des réponses apportées

Points clés de l'audit : recommandations pratiques

Processus itératif nécessitant de nombreux échanges

- La détermination des points clés de l'audit démarre **dès la planification de la mission** et non au moment de la rédaction du rapport
- Elle nécessite des **discussions importantes** sur des points souvent sensibles pour l'entité
 - ✓ en interne (équipe d'audit, direction technique, ...)
 - ✓ au sein du collège des CAC
 - ✓ avec le comité d'audit
 - ✓ avec les directions financière et générale de l'entité

Ne pas négliger

- **Dans le dossier d'audit**, les aspects de **documentation** suivants :
 - la sélection des points clés de l'audit
 - les travaux effectués correspondant aux réponses apportées par le CAC pour chacun des points clés de l'audit
- **Le temps à consacrer** (temps d'échanges et temps de rédaction)

Rédaction des points clés de l'audit

- Ne pas perdre de vue l'**objectif** : accroître la valeur communicative du rapport
- Mettre en exergue les **spécificités de l'entité**
- Retenir une **granularité suffisante** pour la description des risques, ce qui facilitera la **pertinence des réponses** apportées
- Décrire chacun des risques **avec précision, sans ambiguïté et sans être trop technique**



Non EIP : Justification des appréciations

- Evolution de la NEP 702 (ex NEP 705)



Evolution de la NEP 702 (ex NEP 705)

Non
EIP

Amendements de la NEP 702 (ex NEP 705) sur la justification des appréciations dans les rapports des entités Non EIP

- **Modification du champ d'application** : ne concerne plus que la justification des appréciations dans les rapports des entités non EIP
- **Pas de modification des modalités** de la justification des appréciations
- **Harmonisation de certaines dispositions avec la NEP 701**, notamment :
 - Introduction d'une exception à la justification des appréciations si des textes légaux et réglementaires en empêchent la communication
 - En cas de refus de certifier, possibilité de justifier de ses appréciations sur d'autres points que ceux ayant motivé le refus
 - Suppression, dans la formulation de la justification des appréciations, de la « conclusion, exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes »



Vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux [*Membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*] (comptes annuels)

Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion (comptes consolidés)



Vérification du rapport de gestion et des documents adressés aux [*Membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*] (comptes annuels) – NEP 700 §16

↳ **Pas de modification du contenu du rapport en la matière**

↳ **Pour mémoire**, dans le rapport sur les comptes annuels, cette partie comporte les éléments suivants :

- a) Une introduction par laquelle le CAC indique qu'il a effectué les **vérifications spécifiques** prévues par les textes légaux et réglementaires
- b) Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la **sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent** à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels
- c) **L'attestation**, le cas échéant, de l'exactitude et de la sincérité des informations relatives aux **rémunérations et aux avantages de toute nature** versés à chaque mandataire social, fournies dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce
- d) Le cas échéant, les **vérifications ou informations relatives à l'entité que les textes légaux et réglementaires font obligation au CAC de mentionner dans son rapport**, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote



Vérification des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion (comptes consolidés) - NEP 700 §17

» Pas de modification du contenu du rapport en la matière

» **Pour mémoire**, dans le rapport sur les comptes consolidés, cette partie concerne uniquement la vérification spécifique portant sur la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe

Elle comporte deux paragraphes distincts :

- a) Une introduction par laquelle le CAC indique qu'il a effectué la **vérification spécifique** prévue par les textes légaux et réglementaires
- b) La conclusion issue de cette vérification exprimée sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur la **sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations relatives au groupe données dans le rapport de gestion**



Information résultant d'autres obligations légales et réglementaires



Information résultant d'autres obligations légales et réglementaires NEP 700 §18

Nouvelle partie dans le rapport

- Cette partie du rapport comporte, le cas échéant, les autres vérifications ou informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au CAC de mentionner dans son rapport, telles que les informations requises dans le rapport sur les comptes d'EIP relatives à :
 - la **date initiale de la désignation** du CAC
 - et à la **durée totale de sa mission** sans interruption, y compris les renouvellements précédents du CAC



Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes (annuels ou consolidés)



Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux comptes (annuels ou consolidés)

» **Nouvelle partie dans le rapport** rappelant les responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (NEP 700 §19)

- **Direction**
 - Établissement des comptes présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français
 - Mise en place du contrôle interne estimé nécessaire à l'établissement de comptes ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs
 - Evaluation de la capacité de la société à poursuivre son exploitation
 - Présentation dans les comptes, le cas échéant, des informations nécessaires relatives à la continuité d'exploitation
 - Application de la convention comptable de continuité d'exploitation, sauf s'il est prévu de liquider la société ou de cesser son activité
- **Comité d'audit (le cas échéant)**
 - Suivi du processus d'élaboration de l'information financière
 - Suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière
- **Organe compétent** [par exemple : le conseil d'administration]
 - Arrêté des comptes



Responsabilités du (des) CAC relatives à l'audit des comptes (annuels ou consolidés)

Responsabilités du (des) CAC relatives à l'audit des comptes (annuels ou consolidés)

» **Nouvelle partie dans le rapport** rappelant les responsabilités du (des) CAC relatives à l'audit des comptes (NEP 700 §19), notamment sur les points suivants :

- Etablissement d'un rapport sur les comptes
- Obtention d'une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs
- Identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives
- Prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit
- Appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables
- Appréciation du caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation et de l'existence ou non d'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation
- Le cas échéant direction, supervision et réalisation de l'audit des comptes consolidés
- Le cas échéant, remise au comité d'audit
 - du rapport complémentaire prévu au III de l'article L.823-16 du CC
 - de la déclaration d'indépendance