
*CRCC DE LYON
REUNION « 5 à 7 »
7 avril 2009*

*Le rapport du commissaire aux comptes
sur les comptes annuels et consolidés*

Pourquoi un 5 à 7 sur le sujet ?

- Première application de la NEP 700 : exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008 (NEP homologuée le 18/07/07)
- Communiqué CNCC du 6/02/09 sur les nouveaux exemples de rapports
- Communiqués CNCC des 16/02/09, 20/02/09 et 17/03/09 sur les conséquences de la crise pour l'audit des comptes 2008 - Information financière sur la crise et incidence éventuelle sur les rapports des commissaires aux comptes



Ce qui ne change pas

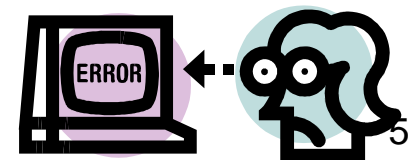


NEP 700

- Un rapport en 3 parties depuis 2003 (LSF)
 - Opinion
 - Justification des appréciations
 - Vérifications et informations spécifiques

NEP 700

- 3 types d'opinion
 - Certification sans réserve
 - Certification avec réserve (désaccord, limitation)
 - Refus de certifier (désaccord, limitation, incertitudes graves et multiples)
- Dans ces deux derniers cas : motifs de la réserve ou du refus et, dans le cas de désaccord, quantifie au mieux les incidences sur les comptes ou précise les raisons pour lesquelles il ne peut le faire



NEP 700

- Observation
 - Mention rédigée après l'opinion et ayant pour objectif de souligner une information présentée de manière pertinente dans l'annexe
 - Peut concerner :
 - une incertitude
 - une incertitude sur la continuité d'exploitation (observation obligatoire)
 - un changement de méthode (observation obligatoire)

NEP 705

- Justification des appréciations
 - définie dans la NEP comme une "motivation de l'opinion", permettant aux destinataires du rapport de comprendre les raisons de l'opinion émise
- Ne concerne que les rapports de certification légaux !

NEP 705

- Les domaines sur lesquels porte la justification
 - options retenues dans le choix des méthodes comptables ou leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures
 - estimations comptables importantes (notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel)
 - présentation d'ensemble des comptes (sans référence particulière à la continuité d'exploitation comme le faisait l'avis technique)
 - procédures de contrôle interne concourant à l'établissement des comptes (sans référence particulière au rapport sur le contrôle interne visé à l'article L. 225-235).

NEP 705

- Rédaction : formulation claire et précise et comprenant les éléments suivants
 - identification du sujet et référence, si possible, à l'annexe,
 - résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes,
 - conclusion exprimée de façon positive en cohérence avec l'opinion sur les comptes et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

NEP 705

- Justification des appréciations formulée de façon moins développée dans certains cas :
 - principes comptables retenus par le groupe ne donnant pas lieu à des interprétations ou des options (y compris dans les modalités d'application pour les éléments significatifs des comptes)
 - pas d'événements ou de décision ayant une incidence importante sur les comptes
 - aucun élément significatif constitué à partir d'estimations fondées sur des données subjectives.

NEP 705

- Distinction observation/justification des appréciations
 - Observation : attire l'attention sur un élément important correctement décrit en annexe
 - Justification : explicite les diligences effectuées par le cac pour fonder son appréciation sur cet élément
- L'un n'empêche pas l'autre !
- L'un ne remplace pas l'autre !

Vérifications et informations spécifiques

- Conclusion sous la forme d'observation ou d'absence d'observation sur la sincérité et la concordance avec les comptes :
 - Du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires/associés
 - Des informations sur les rémunérations (L. 225-102-1 du Code de commerce) pour les sociétés cotées et leurs filiales

Vérifications et informations spécifiques

- Informations spécifiques le cas échéant
 - Prises de participation et de contrôle intervenues au cours de l'exercice (important !
Applicable à toutes sociétés commerciales)
 - Aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques
 - Identité des personnes détenant le capital et les droits de vote (Sociétés cotées)

Prises de participation

- Formulation
 - « En application de la loi, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle vous ont été communiquées dans le rapport de gestion. »

NEP 560 : Evénements post clôture

- Ce sont les référentiels comptables qui définissent les événements postérieurs qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable
- **Au delà de la date d'arrêté des comptes aucun traitement comptable n'est prévu.**
- 2 critères à apprécier
 - Date à laquelle l'événement s'est produit
 - Date à laquelle le commissaire aux comptes l'a identifié

NEP 560

L'événement avec impact sur les comptes intervient **AVANT** la date d'arrêté des comptes

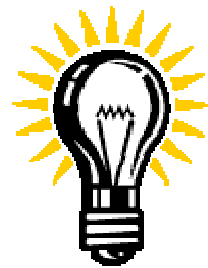
<p>Le CAC l'identifie :</p> <ul style="list-style-type: none">• avant la date d'arrêté des comptes	<p>Le CAC l'identifie :</p> <ul style="list-style-type: none">• après la date d'arrêté des comptes• mais avant l'émission des son rapport	<p>Le CAC en a connaissance :</p> <ul style="list-style-type: none">• après l'émission de son rapport• mais avant la date de l'AG
<p>• Événement avec incidence sur les comptes, qui n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié lors de l'arrêté des comptes :</p> <ul style="list-style-type: none">• Le CAC évalue l'incidence de l'événement sur son opinion	<p>• Événement avec incidence sur les comptes, la direction n'a pas procédé à un nouvel arrêté des comptes :</p> <ul style="list-style-type: none">• Le CAC évalue l'incidence de l'événement sur son opinion	<p>• Événement avec incidence sur les comptes, la direction n'a pas procédé à un nouvel arrêté des comptes :</p> <ul style="list-style-type: none">• Le CAC en évalue l'incidence sur son opinion <i>et le cas échéant émet un nouveau rapport faisant référence au précédent</i>

NEP 560

L'événement avec impact sur les comptes intervient **APRES** la date d'arrêté des comptes

<p>Le CAC l'identifie :</p> <ul style="list-style-type: none">• après la date d'arrêté des comptes• mais avant l'émission de son rapport	<p>Le CAC en a connaissance :</p> <ul style="list-style-type: none">• après l'émission de son rapport• mais avant la date de l'AG
<ul style="list-style-type: none">• Si l'entité n'a pas prévu de rédiger une communication à l'AG :• Observation dans la 3e partie de son rapport	<ul style="list-style-type: none">• Si l'entité n'a pas prévu de rédiger une communication à l'AG :• Le CAC rédige la communication

Ce qui change



Ce qui change

- **Forme :**
 - Nouveautés dans la rédaction :
essentiellement pour « coller » au texte de la NEP 700
- **Fond :**
 - Traitement des irrégularités et inexactitudes
 - Précisions apportées par la NEP dans la distinction réserve/refus

Ce qui change sur la forme

Avant

- Titre
 - Rapport général
- Destinataire
 - Mesdames, Messieurs les actionnaires
- Première partie
 - Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables en France

Après

- Titre
 - Rapport sur les comptes annuels
- Destinataire
 - Aux actionnaires
- Première partie
 - Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France

Ce qui change sur la forme

Avant

- Première partie
 - Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Après

- Première partie
 - 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.

Ce qui change sur la forme

Avant

- Justification des appréciations en cas de réserve
 - *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,*

Après

- Justification des appréciations en cas de réserve
 - *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 (aux) réserve(s) mentionnée(s) ci-dessus :***

Ce qui change sur la forme

- Nouvel exemple de rédaction de la partie 2 en cas de refus de certifier :
 - En application des dispositions de l'article L. 823-9 du Code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous vous informons que nous ne formulons pas de justifications complémentaires à la description motivée de notre refus de certifier exprimé dans la première partie de notre rapport

Ce qui change sur la forme

- Partie 3 du rapport
 - Nous avons également procédé, conformément aux normes professionnelles applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.
- Partie 3 du rapport
 - Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Ce qui change sur la forme

- Rapport sur les comptes consolidés
 - Introduction : annonce des 3 parties comme le rapport sur les comptes annuels
 - Parties 1 et 2 : mêmes nouveautés que le rapport sur les comptes annuels

Irrégularités et inexactitudes

- la NEP 700 ne prévoit pas le signalement des irrégularités et inexactitudes dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques
- Cohérent avec l'article L. 823-12 du Code de commerce

Irrégularités et inexactitudes

- Définition :
 - Irrégularités : non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, aux principes comptables, aux dispositions des statuts ou aux décisions de l'AG
 - Inexactitude : traduction comptable ou présentation d'un fait non-conforme à la réalité

Irrégularités et inexactitudes

- Les irrégularités et inexactitudes portant sur le rapport de gestion et/ou les documents adressés aux actionnaires sont toujours signalées dans la partie du rapport relative aux vérifications spécifiques

Irrégularités et inexactitudes

- Les autres ne sont plus mentionnées dans la 3e partie du rapport sur les comptes annuels mais font **l'objet d'une communication ad hoc** à la plus prochaine assemblée générale ou, dans le rapport concerné, lorsqu'elles concernent une opération particulière faisant l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes destiné à l'organe délibérant

Irrégularités et inexactitudes

- Communication ad hoc : orale ou écrite
 - Toutefois, lorsque le commissaire aux comptes ne peut être présent ou représenté à l'assemblée générale, le signalement des irrégularités ou inexactitudes nécessite d'être formalisé par écrit pour pouvoir être communiqué aux actionnaires.
- La communication du commissaire aux comptes doit être mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale.

Réserve à refus

- Pas de formule « magique »
- Jugement professionnel
- Mais des principes retenus dans la NEP 700 en cas d'anomalie non corrigée ou de limitations dans la mise en œuvre de certains travaux d'audit

Réserve à refus

- Réserve : 2 conditions cumulatives suivantes respectées :
 - les incidences de ces anomalies/limitations sont clairement circonscrites
 - **et** la formulation de la réserve est suffisante pour l'information de l'utilisateur des comptes (l'anomalie bien que significative ne fausse pas totalement le jugement de l'utilisateur des comptes).
- Refus : Si l'une de ces 2 conditions n'est pas remplie.

Communiqués CNCC sur la crise



Communiqués CNCC sur la crise

- Les communiqués CNCC exposent
 - d'une part l'information à produire par les entreprises
 - d'autre part les incidences éventuelles sur les rapports des CAC

Communiqués CNCC sur la crise

- Informations à publier par les sociétés
 - Pour les comptes établis en IFRS
 - Rappel des obligations liées aux normes IFRS (IAS1 et IFRS7)
 - Pour les comptes établis en principes comptables français
 - Informations en annexe sur :
 - Les incertitudes significatives sur la continuité d'exploitation
 - Les jugements exercés par la direction lors de l'application de méthodes comptables et les principales sources d'incertitude relatives aux estimations comptables retenues

Communiqué CNCC sur la crise

- Classement des sociétés en 3 populations :
- Zone blanche
 - entités dans une situation économique favorable avec un long historique de résultats positifs, sans problème de trésorerie ni de liquidité à court terme et de bonnes perspectives d'activité malgré le contexte de la crise ;
- Zone noire
 - entités qui connaissent de réelles difficultés avec l'identification par la direction d'incertitudes significatives, susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité ;
- Zone grise
 - entités qui dans le contexte actuel marqué par un manque de visibilité sur le futur n'ont pas identifié des incertitudes significatives sur la continuité d'exploitation mais qui, **pour certaines**, vont fonder **l'appréciation de la continuité d'exploitation** sur des hypothèses structurantes ou hypothèses-clés dont la réalisation s'inscrit dans les aléas de l'environnement global ou sectoriel

Sans changement

- Pour les entités zone blanche
 - Continuité considérée comme implicite
 - Pas de spécificités pour l'audit
- Pour les entités zone noire
 - Les incertitudes doivent être mentionnées en annexe
 - Le CAC en tire les conséquences sur son rapport
 - Ainsi qu'en matière de lettre d'affirmation
 - Et en terme d'alerte

Communiqués CNCC sur la crise

- pour la zone grise
 - Si confirmation de la convention de continuité d'exploitation, sous-jacente à l'élaboration des comptes, se fonde sur des hypothèses structurantes, la CNCC considère qu'il serait utile **de les rappeler dans le cadre de l'information financière communiquée au public, et de le faire de préférence dans l'annexe des comptes**

Communiqués CNCC sur la crise

- Rappel de l'information du Rapport de gestion :
 - L.225-100 du Code de commerce (SA) : le rapport de gestion comporte **une description des principaux risques et incertitudes** auxquels est confronté la société.
 - L.232-1 (toutes sociétés commerciales) : le rapport de gestion expose la situation de la société pendant l'exercice écoulé **et son évolution prévisible**,
 - R.225-102 : le conseil d'administration ou le directoire expose **de manière claire et précise** dans le rapport de gestion l'activité de la société, de ses filiales, les progrès réalisés ou les difficultés rencontrées **et les perspectives d'avenir**.

Communiqués CNCC sur la crise

- La note donne des exemples d'introduction possibles du paragraphe de justification des appréciations pour ces entités de la zone grise
- Deux exemples de formulation pour les entités de la zone « gris clair » (exemples 1 et 2)
- Un exemple de formulation pour les entités de la zone « gris foncé » - appréciation de la continuité repose sur des hypothèses structurantes

Questions ?

