

Evaluation des risques et procédures d'audit en découlant

Présentation des NEP 315, 320, 330, 500 et 501

Présentation NEP 315, 320, 330, 500 et 501

- Les NEP 315, 320, 330, 500 et 501 ont fait l'objet d'arrêtés d'homologation en 2006
- Ce en remplacement des anciennes normes:
 - 2-202 : connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité
 - 2-203 : caractère significatif en matière d'audit
 - 2-301 : évaluation du risque et contrôle interne
 - 2-302 : audit réalisé dans un environnement informatique
 - 2-401 : éléments probants
 - 2-402 : éléments probants : applications spécifiques

NEP 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative

- Prise de connaissance du cadre de référence et évaluation du risque d'anomalie significative :
 - Secteur activité, facteurs économiques externes,
 - Caractéristiques propres à l'entité , catégories d'opérations, soldes, capital..
 - Objectifs et stratégies
 - Indicateurs de performance
 - Eléments de contrôle interne

NEP 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative

- **Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit**
 - Quels contrôles pour prévenir les risques ? Procédures, environnement de contrôle, SI, communication financière
- **Evaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**
 - Identification et évaluation du risque d'anomalies au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, soldes et informations dans l'annexe
 - Evaluation de la conception et mise en œuvre des contrôles afin de savoir s'ils permettent (seuls ou associés) de prévenir, détecter et corriger les anomalies significatives dans les comptes

NEP 550 : relations et transactions de l'entité avec les parties liées

Dans le cadre des procédures d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de la direction :

- de l'identité des parties liées et des modifications intervenues depuis l'exercice précédent
- de la nature des relations entre l'entité et ces parties liées
- de l'existence de transactions conclues avec ces parties liées au cours de l'exercice ainsi que, le cas échéant, de la nature des transactions et des objectifs poursuivis

NEP 550 : relations et transactions de l'entité avec les parties liées

Le commissaire aux comptes interroge la direction et toute personne compétente au sein de l'entité, ayant connaissance de relations et de transactions avec les parties liées, sur les contrôles mis en place par la direction afin :

- d'identifier et enregistrer les relations et transactions réalisées avec des parties liées et, le cas échéant, apprécier le caractère normal des conditions consenties
- de fournir dans l'annexe les informations prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité
- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants conclus avec des parties liées
- d'autoriser et approuver les transactions et accords importants n'entrant pas dans le champ des activités ordinaires de l'entité
- Il met en œuvre les autres procédures qu'il estime nécessaires afin de compléter sa connaissance de ces contrôles

NEP 550 : relations et transactions de l'entité avec les parties liées

Autres procédures d'évaluation du risque:

- échange des informations sur les parties liées au sein de l'équipe d'audit
- vigilance lors de l'examen des enregistrements comptables et documents
- évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de l'existence de relations et de transactions avec les parties liées

NEP 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative

- Techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes
 - Entretien avec direction mais aussi responsable production, auditeurs internes...
 - Revue analytique pour identifier des éléments inhabituels
 - Observations physiques et inspections
 - Analyse des changements intervenus depuis l'exercice passé
- Echanges d'informations au sein de l'équipe d'audit
 - Qui, quand et quels sujets doivent être abordés avec l'équipe

NEP 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative

- Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
 - Dès que le CAC a connaissance d'une déficience majeure dans la conception ou mise en œuvre du CI (en appliquant la nouvelle NEP 260 Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce)
- Documentation des travaux
 - Echanges avec équipe et décisions
 - Éléments de prise de connaissance, analyse des risques et évaluation
 - Sous forme narrative, diagramme ou questionnaires

NEP 315 : connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalie significative

- Outils disponibles dans le pack PE:
 - Compte rendu de prise de connaissance (renseignements sur l'entreprise, sa structure financière, sa stratégie, son activité, ses moyens humains et matériels, évaluation des risques dans les comptes dans leur ensemble et sur les cycles significatifs)
 - Questionnaire d'analyse des risques

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Opinion se base sur un audit où le CAC acquiert une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou nature
- Pour évaluer le risque, le CAC se base sur un seuil ou des seuils de signification
- La NEP définit ce qu'est une anomalie significative et un seuil de signification

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Détermination du seuil ou des seuils de signification
 - Le CAC définit, lors de la planification, et sur la base de son jugement professionnel, un seuil au niveau des comptes pris dans leur ensemble et des seuils, inférieurs, pour certaines catégories d'opérations, soldes, informations dans l'annexe
 - Le CAC identifie des critères pertinents et y applique des taux ou autres modalités de calcul pour fixer les seuils. Exemple résultat courant, net ...
 - Le choix des critères dépend notamment de la structure des comptes de l'entité, du secteur d'activité, actionnariat..
 - Pour identifier s'il est nécessaire de calculer des seuils inférieurs, le CAC prend en compte les informations sensibles en fonction du secteur, l'existence de règles ou méthodes comptables spécifiques, l'existence d'opérations particulières.

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Les seuils déterminés lors de la planification évoluent au cours de la mission si des faits nouveaux les remettent en cause
- Seuils de signification et conception des procédures d'audit
 - Le CAC prend en compte le fait que des anomalies individuelles dont le montant est inférieur au seuil peuvent une fois cumulées devenir supérieures au seuil; c'est pourquoi, il sélectionne pour ses sondages des montants inférieurs au seuil
 - Pour ce faire, il fait preuve de jugement et tient compte des résultats des audits des exercices écoulés

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Incidence des anomalies sur l'opinion
 - Pour déterminer si des anomalies non corrigées sont significatives, le CAC tient compte non seulement des montants (individuels et cumulés) mais aussi de la nature
 - Si ces anomalies sont significatives il en tire les conséquences sur son opinion : réserve ou refus

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Outils disponibles dans le pack PE:
 - Questionnaire relatif aux seuils de signification (identification des critères pertinents pour déterminer le(s) seuil(s), seuil(s) de signification retenu(s))

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Lors de l'exposé-sondage de l'ISA 320, face à une norme qui traitait à la fois :
 - du caractère significatif pour la planification et la réalisation de l'audit et
 - de l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit pour la formation de l'opinion et le cas échéant pour réévaluer la pertinence et le caractère suffisant des travaux d'audit effectués.

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- l'IAASB a élaboré deux normes distinctes :
 - 1 – ISA 320 : quel niveau d'anomalie doit être considéré comme significatif (seuil de signification) ? comment dimensionner ses procédures d'audit en fonction de sa connaissance de l'entité (seuil de planification) ?

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- l'IAASB a élaboré deux normes distinctes :
 - 2 – ISA 450 : comment « agréger/accumuler » les anomalies détectées ? comment apprécier l'incidence éventuelle de ces anomalies sur l'audit mis en oeuvre et comment communiquer ces anomalies à la direction et au gouvernement d'entreprise afin qu'ils les corrigent ?

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Transposition en France:
 - révision de la NEP 320
 - création de la NEP 450 relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit et à leur communication, cette évaluation se faisant par rapport au seuil de signification défini dans la NEP 320

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Paragraphe 07 de la NEP 320 définit le seuil de planification : Seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification et, le cas échéant, le seuil de planification afin de vérifier que ceux-ci restent pertinents par rapport aux comptes définitifs établis par l'entité (§ 13 NEP 450).

NEP 320 : anomalies significatives et seuil de signification

- Dans sa lettre de saisine de la Chancellerie pour l'homologation de ces deux NEP, la CNCC a demandé que leur entrée en vigueur soit différée aux exercices ouverts à compter du 1er juillet 2012.
- En définitive, application aux exercices ouverts à compter de la publication au JO, intervenue le 26 juillet 2012

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

- Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble
 - Le CAC adapte son approche avec éventuellement appel à des experts, équipes plus expérimentés, supervision renforcée, modification nature, étendue, calendrier des travaux à réaliser
- Réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions
 - Tests de procédure, de substance, approche mixte
 - Le niveau, étendue et calendrier dépendent directement du niveau de risque d'anomalie significative sur les assertions et du niveau de contrôle
 - L'étendue des tests relève du jugement sachant que plus le risque est élevé plus le niveau de test (quantité et qualité) est élevé
 - Possibilité de réaliser des tests en cours d'année en fonction des contrôles mis en place par l'entité. D'autres ne peuvent l'être qu'en fin d'année

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

● Tests de procédure

- Tests sur l'efficacité des contrôles mis en place
 - s'il décide de s'appuyer sur le contrôle interne pour réduire les tests de substance ou
 - s'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée
- Etendue suffisante s'il juge qu'il va pouvoir s'appuyer sur le contrôle interne
- Quelles techniques de contrôle ?

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

- Tests de procédure (suite)
 - Calendrier à définir et éléments complémentaires à collecter en cas de contrôles pendant une période intercalaire
 - Si aucun changement identifié sur les contrôles, test de l'efficacité au moins une fois tous les trois exercices (toutefois ne peut pas être réalisé la même année sur l'ensemble)
 - Si risque inhérent élevé identifié, démarche d'audit particulière même si pas de changement susceptible d'affecter l'efficacité

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

● Contrôle de substance

- A mettre en œuvre si risque inhérent élevé
- Etendue des contrôles de substance proportionnelle au niveau de risque
- Si résultats des tests de procédures non satisfaisants, étend alors les contrôles de substance
- Prévoir des contrôles de substance complémentaires pour couvrir période subséquente

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

- Procédures d'audit indépendantes de l'évaluation des risques d'anomalies significatives
 - Contrôles de substance à réaliser pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information dans l'annexe dès lors qu'il est significatif
 - Procédures à réaliser systématiquement sur le rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec documents comptables, examen des écritures comptables significatives, évaluation de la conformité référentiel comptable, y compris information de l'annexe

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

- Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés
 - L'évaluation initiale doit être revue tout au long des travaux en fonction des résultats des éléments collectés
 - Le Cac conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés. S'il n'est pas suffisant il en collecte d'autres et s'il n'est pas en mesure de le faire, il formule une opinion avec réserve ou refus de certifier.

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

● Documentation

- Matérialise l'adaptation de son approche générale en réponse au risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble
- Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit
- Lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions
- Conclusions des procédures d'audit
- Matérialise aussi le fait qu'il s'appuie sur des éléments évalués au cours d'exercices passés

NEP 330 : procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

- Outils disponibles dans le pack PE
 - Plan de mission type (présentation de l'entreprise, zones de risques, implications sur l'approche d'audit, autres diligences, organisation de la mission)

NEP 500 : caractère probant des éléments collectés

- Caractère probant
 - En cours de mission, les exercices précédents ou d'autres interventions, lors de l'acceptation..
 - Eléments de preuve ou présomption quant au respect d'une ou plusieurs assertions
 - S'apprécie par rapport à la qualité et quantité des éléments collectés, de leur origine (externe / interne)
 - Esprit critique par rapport à la validité, cohérence de ces éléments
 - Conclut sur la base d'approche par sondages , contrôle non exhaustif

NEP 500 : caractère probant des éléments collectés

- Assertion et collecte des éléments : il existe donc trois groupes d'assertion et 13 assertions
 - Signification des assertions sur les flux: réalité, exhaustivité, mesure, séparation des exercices, classification.
 - Signification des assertions sur les soldes : existence, droits et obligations, exhaustivité, évaluation et imputation
 - Signification des assertions sur la présentation des comptes et informations dans l'annexe : réalité et droits et obligations, exhaustivité, présentation et intelligibilité, mesure et évaluation.

NEP 500 : caractère probant des éléments collectés

- Techniques de contrôle
 - Inspection des enregistrements ou documents
 - Inspection des actifs corporels
 - Observation physique
 - Demande d'informations (internes ou tiers externes)
 - Demande de confirmation des tiers
 - Vérification d'un calcul
 - Ré-exécution d'un contrôle
 - Procédures analytiques

NEP 501 : caractère probant des éléments collectés (application spécifique)

- Cette NEP définit les procédures d'audit à mettre en œuvre pour collecter des éléments pour conclure
- Inventaire physique : si les stocks sont significatifs le CAC effectue des tests soit en inventaire de fin d'année, soit inventaire tournant. Si sa présence est impossible met en place d'autres procédures pour collecter des éléments probants
- Le CAC met en place des procédures pour identifier les procès, contentieux et litiges : confirmation avocat (réponse à la société car secret professionnel de l'avocat) et en cas de refus, le CAC en tire les conséquences dans son rapport

NEP 501 : caractère probant des éléments collectés (application spécifique)

- Immobilisations financières : si significatives, le CAC met en œuvre des procédures pour vérifier l'évaluation, imputation et information dans l'annexe
- Informations sectorielles données dans l'annexe : si significatives, le CAC collecte des éléments pour apprécier les informations dans l'annexe comme par exemple des procédures analytiques, entretien avec la direction.

En résumé

- approche intégrée avec
 - Prise de connaissance y compris du CI et évaluation des risques et
 - Procédure d'audit en réponse à cette évaluation
- Evaluation tout au long de la mission du caractère suffisant et approprié des éléments collectés
- L'analyse du contrôle interne est **SYSTEMATIQUE sans exception TPE/PMIE**

En résumé

- Une meilleure connaissance pour identifier les risques d'anomalies significatives dans les comptes , tant au niveau risque inhérent que risque lié au contrôle
- Le CAC évalue conception et mise en œuvre des contrôles dès lors:
 - Qu'ils contribuent à réduire le risque d'anomalie significative
 - Qu'ils se rapportent à un risque inhérent élevé
 - Que les contrôles de substance sont insuffisants pour obtenir l'assurance recherchée

En résumé

- **NEP impose des techniques de contrôle à savoir**
 - Demandes d'informations auprès de la direction
 - Procédures analytiques
 - Observations physiques et inspections
 - Suivi des changements d'un exercice à l'autre
 - Entretien avec équipe sur l'analyse des risques

En résumé

- Mise en évidence accrue du lien entre procédure et analyse des risques
- Procédures prescriptives pour les tests de procédures réalisés en N-1
- Mise en place de procédures obligatoires indépendantes de l'évaluation du risques (lien à effectuer entre les comptes annuels et les documents comptables, revue des écritures significatives et de la conformité du référentiel comptable).
- Caractère obligatoire de la documentation des travaux, approche et conclusion
- La prise en compte de l'environnement informatique est intégrée dans la démarche générale