

CNP 2020-06 Bis : Prise en compte, dans la mise en œuvre de l'audit des comptes, du travail à distance, en conséquence de la crise liée à la pandémie de Covid-19 y inclus en cas de 1^{er} exercice d'un nouveau mandat

La crise sanitaire actuelle a de nombreuses conséquences sur l'audit des comptes, qui ont fait l'objet de plusieurs publications de la part de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, ainsi que de la part d'organismes normalisateurs, tant sur le plan de l'audit que sur le plan comptable.

L'objectif de ce document est de relever quelques points d'attention liés aux aspects pratiques de l'audit des comptes et consécutifs au fait que de nombreux travaux sont effectués de façon dématérialisée lorsqu'il est impossible de se rendre dans les locaux de l'entité en raison des restrictions sanitaires. Ce document ne prétend pas être exhaustif et pourra être complété ultérieurement, en tant que de besoin.

Le Comité des Normes Professionnelles rappelle cependant que les techniques d'inspection et d'observation font partie des techniques pertinentes que le commissaire aux comptes utilise pour collecter les éléments suffisants et appropriés dans le cadre de l'audit des comptes. Il attire l'attention des commissaires aux comptes sur la nécessité de maintenir des échanges réguliers et en présentiel avec les représentants et interlocuteurs de l'entité, dès que cela redevient possible.

Des démarches d'audit dématérialisées sont mises en œuvre depuis plusieurs années dans le cadre de certains audits, mais la généralisation de cette démarche, voire son exclusivité, qui plus est dans un contexte souvent d'urgence lié à la pandémie, n'est pas sans poser un certain nombre de difficultés pratiques.

Les entités auditées sont très diverses et parfois très complexes, faisant appel à des systèmes d'informations de plus en plus sophistiqués : elles sont donc, par essence, devenues très sensibles aux modifications de leur environnement. La crise liée à la pandémie de Covid-19, en modifiant, parfois de façon substantielle, les conditions d'exploitation et de fonctionnement des entités a pu entraîner des changements dans les processus mis en place, et parfois même des dysfonctionnements. Ainsi, les systèmes de contrôle interne ont pu perdre une partie de leur efficacité et constituer ainsi un « terrain propice » à la recrudescence des erreurs, mais également des fraudes.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes peut être amené à constater des conditions de mise en œuvre de son approche d'audit sensiblement modifiées : restrictions d'accès aux services des entités, interlocuteurs non présents physiquement, et par conséquent, être obligé de s'adapter très rapidement, avec un recours généralisé à des outils numériques (téléconférences, mise en place de plateformes d'échange, pièces justificatives dématérialisées, ...), sans avoir toujours eu le temps d'en apprécier toutes les conséquences pratiques.

Le Comité des normes professionnelles rappelle les dispositions de la NEP-330. *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :*

« 23. En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée.

24. En effet, les éléments collectés peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit planifiées, lorsque les informations à l'issue de son évaluation des risques obtenues diffèrent de celles prises en compte pour l'évaluation des risques et l'amènent à réviser cette évaluation.

25. Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier. ».

La présente note aborde les points d'attention suivants :

1. Techniques de contrôle	3
2. Echanges de documents.....	4
3. Participation à l'inventaire physique.....	4
4. Confirmations externes	5
5. Caractère probant des éléments collectés.....	6
6. Aspects relationnels et organisationnels	9
7. Cas d'un premier exercice d'un nouveau mandat	10
Annexe 1.....	13

1. Techniques de contrôle

Selon la NEP-500. *Caractère probant des éléments collectés :*

« 10. Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi les techniques suivantes :

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- la vérification d'un calcul ;
- la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
 - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
 - et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues. »

La crise liée à la pandémie de Covid-19, de par les relations à distance imposées, a des incidences sur la mise en œuvre de ces différentes techniques.

Le commissaire aux comptes veillera en conséquence à apprécier, au regard de ce contexte, les conséquences, sur ces techniques de contrôle, d'une approche dématérialisée.

A titre d'exemple, les limitations d'accès aux locaux de l'entité, peuvent rendre plus difficile la mise en œuvre des techniques d'inspection ou d'observation physique.

Il en est ainsi notamment de l'inspection de documents originaux ou de la participation aux inventaires physiques.

A l'inverse la vérification d'un calcul ne devrait pas être rendue plus difficile par le contexte de mise à distance.

Le recours à la demande de confirmation des tiers, contrôle de substance permettant notamment de collecter des éléments fiables et pertinents sur l'existence de créances clients, pourrait, quant à lui, être étendu, car d'autant plus utile.

2. Echanges de documents¹

Dans le cadre des échanges de documents avec l’entité auditée, le commissaire aux comptes veille à utiliser des outils sécurisés (voir en ce sens les fiches pratiques proposées par la CNCC²).

A ce titre, le commissaire aux comptes privilégie les plateformes d’échange de type AuditDrive (<https://www.cncc.fr/audit-services/pro/audit-drive>) ou les sites de transferts sécurisés afin de fluidifier et de contrôler les échanges avec l’entité auditée.

L’utilisation de plateformes d’échanges permet en outre de demander et d’obtenir de la part de l’entité des documents de façon sécurisée, ce qui peut contribuer à une meilleure efficacité des procédures d’audit.

Dans le cas où le commissaire aux comptes est amené à échanger par courriel des fichiers et des documents, il veille à sécuriser ces échanges par :

- l’utilisation de messages cryptés ou chiffrés ;
- l’utilisation d’un verrouillage de protection des documents pour éviter leur altération ;
- l’utilisation de mots de passe sur les fichiers, ces mots de passe étant transmis par un autre canal (téléphone ou SMS par ex.).

Le commissaire aux comptes veille à ne transmettre ni ne recevoir aucun fichier contenant des données personnelles sans avoir vérifié que ces données sont suffisamment protégées et que les modalités d’échange sont conformes aux dispositions du Règlement général sur la protection des données (RGPD).

3. Participation à l’inventaire physique

Voir en ce sens la réponse CNP n° 2020-04 : *Nature et étendue des procédures alternatives ou complémentaires à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu’il effectue des comptages du stock à une date postérieure à la clôture des comptes*³ dans laquelle Le Comité des normes professionnelles précise les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu’il n’assiste pas à l’inventaire physique réalisé par l’entité à la clôture de l’exercice ou lorsque l’entité n’a pas réalisé d’inventaire physique à la date de clôture et que le commissaire aux comptes assiste à un inventaire réalisé postérieurement à cette date.

¹ <https://www.cncc.fr/fr/securite-securiser-les-echanges-avec-dautres-organismes>

² Fiches pratiques de la CNCC : Accompagnement de vos clients à distance - Comment utiliser votre smartphone pour scanner et annoter des documents ? - Une signature électronique pour les commissaires aux comptes

³ Publiée sur le portail professionnel CNCC le vendredi 27 novembre 2020

4. Confirmations externes

Dans le cadre de sa collecte des éléments probants, le commissaire aux comptes peut avoir recours à des procédures de confirmations externes. Ces procédures peuvent être d'autant plus utiles dans un contexte d'audit réalisé dans un environnement numérique que d'autres éléments collectés peuvent s'avérer présenter un caractère moins probant.

Le commissaire aux comptes veille cependant à adapter ses procédures de confirmation directe à cet environnement.

Voir en ce sens :

- Questions / réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de COVID 19 – 15 janvier 2021 – Septième édition CNCC / CSOEC – Chapitre 2 - Aspects audit - Question 1-12 - page 83 (Annexe 1)

- Précisions de la note d'information CNCC NI VII⁴ sur la fiabilité de la réponse reçue :

« Il peut arriver que le commissaire aux comptes ait des doutes sur la fiabilité de la réponse qu'il obtient à une demande de confirmation.

Les facteurs susceptibles d'alerter le commissaire aux comptes et qui peuvent le conduire à exercer une vigilance accrue sont les suivants :

– réponse reçue par fax ou par courriel ;

– réponses reçues indirectement (par le biais de l'entité notamment) ;

– réponses qui ne semblent pas venir du destinataire de la demande de confirmation (en particulier provenant d'un numéro de fax ou d'une adresse mail ne correspondant pas à celle du tiers à qui les demandes de confirmation ont été adressées).

Le commissaire aux comptes peut alors souhaiter vérifier la source et le contenu de la réponse en contactant directement le tiers.»

- cas d'une réponse reçue par courriel :

Le commissaire aux comptes peut téléphoner à la personne qui a émis la réponse afin de vérifier qu'elle en est effectivement l'émetteur et qu'elle est bien la personne appropriée pour l'émettre.

- cas d'une réponse par fax :

Le commissaire aux comptes peut se faire confirmer par le tiers le contenu du fax par téléphone. Il est alors souhaitable que cette conversation téléphonique soit documentée ;

La documentation de ces entretiens téléphoniques peut prendre la forme d'une feuille de travail incluant les informations suivantes :

- ✓ nom de l'interlocuteur, nom de la personne qui a complété la confirmation par courriel ou par fax et si cette personne est autorisée et qualifiée pour répondre ;

⁴ NI VII – *Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers* – paragraphe 2.72, p. 29 et (s)

- ✓ changement éventuel intervenu dans la confirmation par courriel depuis la date de son envoi ; par exemple lorsqu'il s'agit d'un litige, le commissaire aux comptes peut mentionner s'il y a eu des évolutions entre la date de réponse initiale et l'appel téléphonique.

Par ailleurs il peut être opportun de vérifier certaines informations clés des rubriques contenues dans la confirmation (soldes des comptes, termes spécifiques...). La documentation figurant dans le dossier peut alors préciser que la source et le contenu de la confirmation par courriel ont été vérifiés et que la réponse a été donnée par une personne habilitée.

En outre, le commissaire aux comptes peut demander au tiers de lui réadresser la réponse de confirmation par courrier.

Enfin, lorsque la réponse lui a été transmise directement par l'entité le commissaire aux comptes peut également demander au tiers de lui renvoyer directement sa réponse.

Par ailleurs, certains tiers ont recours à des intermédiaires auxquels ils sous-traitent le processus de réponse aux demandes de confirmation. Dans ce contexte, le commissaire aux comptes s'interrogera sur la possibilité que les informations aient pu être altérées ou ne proviennent pas d'une source appropriée

La note d'information CNCC NI. VII aborde également le cas de réponses accessibles sur une plateforme électronique :

« Certains tiers, en particulier des banques, proposent parfois aux commissaires aux comptes d'accéder directement à l'information via une « plateforme électronique » à laquelle un code d'accès leur est fourni. Il est parfois demandé au commissaire aux comptes de s'identifier sur cette plateforme et de saisir ses coordonnées de carte bancaire pour le règlement du coût de la confirmation⁵. »

Lorsque le commissaire aux comptes a recours à une plateforme électronique, il considère s'il y a des éléments susceptibles de remettre en cause la fiabilité des informations fournies par le prestataire.

En particulier, *« le commissaire aux comptes, pour respecter les exigences de documentation de la NEP 230 – Documentation de l'audit des comptes, sera conduit à conserver des impressions des documents qu'il aura consultés ou des impressions écran ».*

5. Caractère probant des éléments collectés

Selon la NEP-500. *Caractère probant des éléments collectés :*

« 4. Les éléments collectés par le commissaire aux comptes comprennent à la fois les informations recueillies au cours de l'audit, celles, le cas échéant, recueillies lors des audits portant sur les exercices précédents et lors d'autres interventions, ou encore celles recueillies dans le cadre de l'acceptation ou du maintien de la mission.

⁵ NI VII – Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers – paragraphe 2.72, p. 30

5. Ces éléments apportent au commissaire aux comptes des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. Ces éléments doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes.

6. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments collectés, c'est-à-dire de leur fiabilité et de leur pertinence. (...)

7. Dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité. En cas de doute, il mène plus avant ses investigations. ».

Sauf si le commissaire aux comptes a des raisons d'en douter, il peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents.

Toutefois, si des éléments identifiés au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, le commissaire aux comptes procède à des investigations complémentaires.

Dans le cadre d'un audit effectué dans un contexte de travail à distance, l'essentiel des pièces justificatives que le commissaire aux comptes collecte est dématérialisé : de ce fait, il apprécie la fiabilité des éléments dématérialisés transmis, en fonction de sa connaissance de l'entité et son contrôle interne (même si celui-ci a pu être affecté du fait de la crise), et en exerçant son esprit critique, tel que prévu par le paragraphe 07 de la NEP 500.

Dans le cas de documents transmis en **format PDF** par l'entité, le commissaire aux comptes peut notamment apprécier :

- le processus d'élaboration du document ;
- le caractère non modifiable du document (document protégé, signature électronique, ...) ;
- les propriétés et caractéristiques du document (date de création, nom du créateur, date de dernière modification, ...).

Il peut également chercher à corroborer ces documents avec d'autres documents internes ou externes (par exemple, rapprochement de factures fournisseurs avec les bons de livraison).

Cas particulier des factures

Concernant les factures, le commissaire aux comptes veille à distinguer les factures dématérialisées des factures électroniques.

Les factures dématérialisées sont des factures « papier » numérisées⁶.

Les factures électroniques sont des factures émises, envoyées et conservées sous format électronique, dans des conditions définies par la loi. Pour être conforme à la législation fiscale, les factures électroniques doivent garantir :

⁶ Autorisé depuis le 1^{er} janvier 2018

- l'authenticité de l'origine de la facture : l'émetteur doit être identifiable ;
- l'intégrité du contenu de la facture : l'intégralité des mentions, obligatoires ou non, figurant sur la facture n'a pas été modifiée ;
- la lisibilité de la facture : elle doit être accessible et compréhensible par toutes les parties impliquées.

L'authenticité de son origine, une bonne lisibilité et l'intégrité du contenu (non modifiable) doivent être garanties :

- soit au moyen d'une signature électronique (par un certificat électronique qualifié) ;
- soit par la mise en place d'un ou plusieurs contrôles établissant une piste d'audit fiable entre une facture et la livraison de biens ou la prestation de services ;
- soit sous la forme d'un message structuré selon une norme sécurisée convenue entre les parties permettant une lecture par ordinateur : progiciel de gestion intégrée (PGI), échange informatisé de données (EDI), format XML, courrier électronique avec un fichier PDF joint, télécopie reçue en version électronique, par exemple.

Le commissaire aux comptes peut tenir compte de ces éléments pour adapter son approche d'audit. En particulier, il peut prendre connaissance du processus de dématérialisation des factures.

Dans le cas de documents transmis en **format.xls** ou **format.xlsx**, le commissaire aux comptes peut notamment apprécier :

- les propriétés et caractéristiques du document (date de création, nom du créateur, date de dernière modification) ;
- les protections éventuelles ;
- les modalités d'extraction et de requête des systèmes générant ces fichiers ;
- les formules et résultats des opérations en les re-testant.

Dans le cas **d'édérations ou d'extractions de documents**, le commissaire aux comptes peut notamment :

- observer par un partage d'écran les modalités de réalisation de l'édition ;
- vérifier la séquentialité des éditions ;
- demander si possible un accès direct en lecture aux données de l'entité.

Dans tous les cas, si le commissaire aux comptes a des accès limités aux locaux de l'entité, il peut profiter de son passage sur place pour comparer certains éléments collectés à distance avec les originaux disponibles lors de son intervention *in situ*⁷.

⁷ En complément, pour information, voir arrêt Cour de Rennes 17 mars 2020, n° RG 16/08735, portail CNCC 20 08 2020

6. Aspects relationnels et organisationnels

Même s'il est difficile de lister et évaluer l'ensemble des incidences sur l'audit des procédures effectuées « à distance », sans échange en face à face avec les interlocuteurs de l'entité et/ou de l'équipe d'audit, le commissaire aux comptes considère les conséquences éventuelles des mesures d'éloignement, notamment :

- diminution du nombre d'interlocuteurs, parfois réduit à une seule personne, ce qui limite les possibilités de corroboration des informations communiquées ;
- diminution des échanges directs au sein de l'équipe d'audit ;
- risque que les mesures de restrictions d'accès soient utilisées de manière inappropriée dans le but d'empêcher le déroulement normal des interventions (accès aux locaux et/ou collecte d'éléments probants)

Le commissaire aux comptes veille à maintenir un contact régulier, tant avec les principaux interlocuteurs au sein de l'entité qu'avec les membres de l'équipe d'audit.

Il peut également adapter la structure de son équipe à ces nouvelles conditions d'intervention.

Enfin, le commissaire aux comptes peut adapter sa démarche d'audit, notamment en termes de planification des travaux : voir en ce sens le Petit *Vade-mecum* de conseils utiles proposé par la CNCC pour développer le travail à distance et la visioconférence sur les thèmes suivants : organiser le télétravail des équipes - téléphoner à l'ensemble des clients - organiser des appels vidéo avec les clients/équipes - organiser des réunions en visioconférence - adopter des outils de travail collaboratif et d'échanges de fichiers⁸.

⁸ Fiche CNCC - Accompagnement de vos clients à distance *ou* Comment utiliser tous les canaux de communication pour assurer une continuité de services qualitatifs.

7. Cas d'un premier exercice d'un nouveau mandat

L'objectif de l'audit d'un premier exercice ne diffère pas de l'audit réalisé au cours du mandat du commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes met en œuvre des diligences complémentaires, sur le bilan d'ouverture énoncées par la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

« 01. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice. »

Le peu de connaissance de l'entité par le nouveau commissaire aux comptes et l'absence d'informations historiques au dossier sont sources de difficultés qui se trouvent accrues lorsque les travaux sont réalisés à distance. Le commissaire aux comptes devra être particulièrement vigilant, notamment lors de la prise de connaissance de l'entité, lorsque cette phase est réalisée totalement ou partiellement « en distanciel », puisqu'il ne peut pas disposer de toutes les techniques de contrôles (par ex. contrôle physique des actifs corporels, observation physique des procédures, ...).

A ce titre, le jugement professionnel trouve particulièrement à s'exercer, pour comprendre les principales caractéristiques de la nouvelle entité contrôlée et en tirer les conséquences en matière de démarche d'audit.

Toutefois, dans le cas où il succède à un autre commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement nommé prend contact avec son prédécesseur, conformément aux dispositions du paragraphe 06 de la NEP 510⁹. Dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes et conformément aux dispositions de la NEP-100. *Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes*, il prend également contact avec le confrère membre du collège¹⁰. Dans ces deux situations, la commissaire aux comptes nouvellement nommé peut alors obtenir, de la part d'un confrère, les informations nécessaires à l'exercice de sa mission.

La phase de prise connaissance est très importante car elle permet d'évaluer le risque d'anomalies significatives¹¹ et de déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre (NEP 330)¹².

⁹ NEP 510 paragraphe 06 « 06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur. ».

¹⁰ Voir CNCC – note d'information n° XIII – *Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat*, paragraphe 2.22.

¹¹ NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives.

¹² NEP 330 « 1. Après avoir pris connaissance de l'entité et évalué le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes adapte son approche générale et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit lui permettant de fonder son opinion sur les comptes. ».

Au cours de cette phase, le commissaire aux comptes privilégiera dans la mesure du possible l'observation physique, ainsi que les contacts directs avec les dirigeants de l'entreprise. Quand ces contacts ne sont que partiellement possibles (par ex. services de l'entité continuant de travailler partiellement en distanciel) ou totalement impossibles (cas par ex. d'une entité ne disposant plus de locaux), le commissaire aux comptes choisira les techniques de contrôles qui lui semblent les plus appropriées (conférence téléphonique avec vidéo, plateforme d'échange de documents, copies d'écrans, ...) afin de corroborer les différentes informations communiquées par l'entité. A cet effet, il peut notamment vérifier que :

- les documents communiqués correspondent avec les originaux ;
- les différentes affirmations reçues peuvent être confirmées par d'autres membres du personnel ;
- les informations communiquées correspondent avec la situation actuelle de l'entité, et qu'elles intègrent les conséquences éventuelles des modifications apportées aux règles de fonctionnement de l'entité du fait de la dématérialisation des procédures ;
- les contrôles effectués sont suffisants pour couvrir les assertions qu'il n'a pu vérifier du fait de l'absence d'inspection/observation physique.

Concernant spécifiquement la prise de connaissance des procédures de contrôle interne de l'entité, le commissaire aux comptes peut notamment vérifier que :

- les procédures décrites sont correctement mises à jour ;
- il est possible d'effectuer un test de cheminement ;
- les modifications de fonctionnement du système d'information (y compris les applications informatiques) ne sont pas susceptibles de générer des risques nécessitant une adaptation des procédures d'audit.

A l'issue de cette phase de prise de connaissance et d'identification des risques, le commissaire aux comptes intégrera dans sa stratégie d'audit les différents éléments qu'il a pu collecter. Il définira notamment les différents contrôles qu'il sera amené à effectuer tout en prenant en compte le fait que les procédures de l'entité ont pu être affectées par la dématérialisation de certains travaux, la modification ou la réaffectation de certaines tâches, ...

Le commissaire aux comptes portera une attention particulière au risque de fraude.

Dans le cas où néanmoins le commissaire aux comptes privilégie une approche basée sur des tests de procédures, il définira les modalités selon lesquelles ses contrôles pourront être réalisés dans des conditions qu'il estimera satisfaisantes.

Si le commissaire aux comptes est amené à effectuer des travaux sur un bilan d'ouverture qui n'a pas fait l'objet d'une certification par un autre commissaire aux comptes, pour vérifier 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 et que la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre¹³, il s'informerait sur les conditions dans lesquelles ce bilan a été établi, notamment s'il a

¹³ NEP 510 paragraphe 04

été établi préalablement à la crise sanitaire, ou pendant des périodes de confinement. En fonction de ces conditions, il adaptera ses travaux, notamment en ce qui concerne les procédures analytiques.

Annexe 1

Questions / réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de COVID 19 – 15 janvier 2021 – Septième édition CNCC / CSOE – Chapitre 2 - Aspects audit - Question 1-12 - page 83

1-12 Quelles peuvent-être les modalités d'envoi des demandes de confirmation et de réception des réponses lorsqu'il est impossible de recourir à l'envoi et/ou la réception par voie postale ?

La NEP 505 indique dans son paragraphe 09 : « *Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que de la réception des réponses.* ». Néanmoins la NEP ne fournit pas d'indications précises relatives aux modalités d'envoi et de réception des demandes de confirmation.

Envoi des demandes de confirmation :

- Les paragraphes 2.5 et 2.6 de la NI VII « Le CAC et les demandes de confirmation des tiers » fournissent uniquement des indications relatives aux expéditions par voie postale. Compte-tenu des circonstances exceptionnelles (par exemple, impossibilité pour le commissaire aux comptes ou pour le personnel du tiers auquel la demande est adressée d'utiliser l'envoi par voie postale), le commissaire aux comptes pourra adresser ses demandes de confirmation par voie électronique (i.e. par email).
- Les demandes de confirmation envoyées par email doivent être préparées de façon suffisamment fiable pour éviter le risque de modification ou d'interférence par l'entité auditée. En présence d'un risque inhérent élevé (tel que défini dans la NEP 315) sur l'une des assertions du compte faisant l'objet de la confirmation, l'envoi de demandes de confirmation par email ne sera généralement pas suffisant.
- Lorsque le commissaire aux comptes envisage cette possibilité, il pourra préparer une lettre de demande de confirmation (voir exemples inclus dans la NI VII « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers », dont le contenu peut être adapté à un envoi par email), demander à la direction de signer ces demandes électroniquement sur papier à en-tête de l'entité (par exemple : signature sur un PDF) et de les renvoyer au commissaire aux comptes par email. Le commissaire aux comptes pourra dès lors adresser par email aux tiers sélectionnés ces demandes de confirmations signées,

- De la même manière que pour un envoi postal, des relances peuvent être adressées aux tiers concernés qui n'ont pas répondu dans un délai raisonnable et le commissaire aux comptes peut solliciter l'appui de l'entité afin que celle-ci téléphone ou contacte le tiers concerné et lui rappelle de répondre au commissaire.

Réception des réponses aux demandes de confirmation :

- Le commissaire aux comptes pourra se référer aux indications données dans les paragraphes 2.72 et 2.73 de la NI précitée en ce qui concerne les précautions à prendre en cas de réception des réponses par voie électronique.