

Exposé-sondage

Février 2024

Date limite de réception des commentaires :

Le 5 juin 2024

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit 240 (révisée)

Responsabilités de l'auditeur
concernant les fraudes lors d'un
audit d'états financiers

et

Projet de modifications de
concordance et de modifications
corrélatives à apporter à
d'autres normes ISA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité de l'IAASB, pas plus qu'il ne modifie les Normes internationales d'audit (ISA) ou autres normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute ou ne les remplace.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de grande qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession d'audit et d'assurance partout dans le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board — PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group — CAG) de l'IAASB, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous deux à ce processus (un nouveau conseil consultatif de parties prenantes entrera en fonction en 2024 et remplacera le CAG de l'IAASB).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 140](#).

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board®

APPEL À COMMENTAIRES

Les présentes notes explicatives accompagnent l'exposé-sondage *Projet de Norme internationale d'audit 240 (révisée)*, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA (ES-240), élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® — IAASB®), et elles doivent être lues conjointement avec celui-ci. Les notes explicatives peuvent être téléchargées à partir du [site Web de l'IAASB](#). La version approuvée du texte est la version anglaise.

Les propositions contenues dans l'exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 5 juin 2024.**

Formulaire de réponse

Nous vous prions de soumettre vos commentaires par voie électronique au moyen du [formulaire de réponse](#). Celui-ci a été conçu pour qu'il soit plus facile de répondre aux questions de la [section 2](#) des présentes notes explicatives. Il simplifiera également la collecte et l'analyse des réponses.

L'IAASB utilise un logiciel pour analyser les commentaires recueillis lors des consultations publiques. Pour nous aider dans notre analyse, voici quelques points à retenir :

- Répondez directement aux questions dans le formulaire et expliquez votre raisonnement. Si vous êtes en désaccord avec les propositions de l'exposé-sondage, veuillez préciser les raisons de votre désaccord et proposer des modifications précises qui pourraient devoir être apportées aux exigences ou aux modalités d'application. Si vous êtes favorable aux propositions, il est important de le faire savoir à l'IAASB.
- Vous pouvez répondre à toutes les questions ou uniquement à celles à l'égard desquelles vous avez des commentaires.
- Dans votre réponse, il est important d'identifier les aspects précis de l'exposé-sondage auxquels vous faites référence, par exemple en mentionnant la section, le titre ou le paragraphe correspondant de l'exposé-sondage.
- Évitez d'insérer des tableaux ou des zones de texte dans le formulaire de réponse.

Vous pouvez téléverser votre formulaire de réponse rempli en utilisant le bouton [Submit Comment](#) sur le [site Web de l'IAASB](#). Il n'est pas nécessaire d'ajouter de lettre de présentation résumant les principaux points que vous soulevez. Le formulaire de réponse vous permet de fournir des informations sur votre organisation et, si vous le désirez, des observations générales que vous souhaitez rendre publiques. Toutes les réponses sont réputées être d'intérêt public et seront affichées sur le site Web de l'IAASB.

SOMMAIRE DE L'EXPOSÉ-SONDAGE

Notes explicatives	(À venir)
Projet de norme ISA 240 (révisée), <i>Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers</i>	Pages 5 à 98
Projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA par suite du projet de norme ISA 240 (révisée)	Pages 99 à 139

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240 (RÉVISÉE)

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes
ouvertes à compter du [DATE])

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1
Responsabilités de l'auditeur, de la direction et des responsables de la gouvernance.....	2-3
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA.....	4-14
Relation avec d'autres normes ISA.....	15
Date d'entrée en vigueur.....	16
Objectifs	17
Définitions	18
Exigences	
Esprit critique.....	19-21
Ressources affectées à la mission.....	22
Réalisation de la mission.....	23-24
Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance.....	25
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes.....	26-32
Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité.....	33-39
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.....	40-42
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.....	43-54
Fraude avérée ou suspectée.....	55-59
Impossibilité de poursuivre la mission d'audit.....	60
Incidences sur le rapport de l'auditeur.....	61-64
Déclarations écrites.....	65
Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance.....	66-68
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité.....	69
Documentation.....	70

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

<u>Responsabilités de l'auditeur, de la direction et des responsables de la gouvernance....</u>	A1
<u>Concepts fondamentaux de la présente norme ISA.....</u>	A2-A16
<u>Relation avec d'autres normes ISA.....</u>	A17
<u>Définitions.....</u>	A18-A23
<u>Esprit critique.....</u>	A24-A32
<u>Ressources affectées à la mission.....</u>	A33-A36
<u>Réalisation de la mission.....</u>	A37-A38
<u>Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance.....</u>	A39-A43
<u>Procédures d'évaluation des risques et activités connexes.....</u>	A44-A58
<u>Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité.....</u>	A59-A103
<u>Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.....</u>	A104-A113
<u>Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.....</u>	A114-A143
<u>Fraude avérée ou suspectée.....</u>	A144-A157
<u>Impossibilité de poursuivre la mission d'audit.....</u>	A158-A161
<u>Incidences sur le rapport de l'auditeur.....</u>	A162-A179
<u>Déclarations écrites.....</u>	A180-A181
<u>Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance.....</u>	A182-A187
<u>Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité.....</u>	A188-A192
<u>Documentation.....</u>	A193
<u>Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque de fraude</u>	
<u>Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes</u>	
<u>Annexe 3 : Exemples de situations pouvant indiquer une fraude</u>	
<u>Annexe 4 : Autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et autres ajustements à tester</u>	
<u>Annexe 5 : Autres normes ISA portant sur des sujets particuliers et faisant référence aux fraudes avérées ou suspectées</u>	

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers et des incidences sur le rapport de l'auditeur. Elle comporte des exigences et des indications sur l'application d'autres normes ISA pertinentes, en particulier les normes ISA 200¹, ISA 220 (révisée)², ISA 315 (révisée en 2019)³, ISA 330⁴ et ISA 701⁵.

Responsabilités de l'auditeur, de la direction et des responsables de la gouvernance

Responsabilités de l'auditeur

2. Lors de la réalisation d'un audit conforme à la présente norme ISA et aux autres normes ISA pertinentes, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes consistent : (Réf. : par. A1)
 - a) à planifier et à réaliser l'audit de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes. Il s'agit notamment d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation de ces risques ;
 - b) à communiquer et à faire rapport au sujet des questions ayant trait à la fraude.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance

3. La responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité. Il est important que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, ce qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, ce qui peut convaincre des personnes de ne pas commettre de fraudes en raison de la probabilité de leur détection et de leur sanction. Cette attitude implique une volonté de créer et de maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique qui peut être renforcée par une surveillance active de la part des responsables de la gouvernance. La surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance implique notamment de tenir compte des possibilités que la direction contourne les contrôles ou influence de façon inappropriée le processus d'information financière, par exemple en cherchant à manipuler les résultats.

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.*

² Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers.*

³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.*

⁴ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

⁵ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

Caractéristiques de la fraude

4. Des anomalies dans les états financiers peuvent être le résultat de fraudes ou d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie.
5. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs. (Réf. : par. A2 à A6)

Fraude avérée ou suspectée

6. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, pour l'application des normes ISA, l'auditeur n'est concerné que par les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers. Même si l'auditeur peut détecter ou suspecter l'existence d'une fraude, au sens donné à ce terme dans la présente norme ISA, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée.
7. Il est possible que l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA. Le terme « fraude suspectée » englobe les allégations de fraude dont l'auditeur prend connaissance au cours de l'audit. (Réf. : par. A7 à A10 et A29)

Circonstances à l'origine de la fraude et des anomalies détectées

8. La détermination par l'auditeur du caractère significatif ou non d'une fraude avérée ou suspectée par rapport aux états financiers implique l'exercice du jugement professionnel. Elle repose, entre autres, sur la prise en considération de la nature des circonstances qui sont à l'origine de la fraude avérée ou suspectée et des anomalies détectées. Les jugements portant sur le caractère significatif font intervenir des facteurs aussi bien qualitatifs que quantitatifs. (Réf. : par. A11)

Limites inhérentes

9. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, mais cela ne diminue en rien la responsabilité qui incombe à l'auditeur de planifier et de réaliser l'audit de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes. L'assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais non absolu⁶.
10. Vu l'importance des limites inhérentes à l'audit en ce qui concerne la fraude, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA⁷. Toutefois, les limites inhérentes à l'audit ne justifient pas que l'auditeur se satisfasse d'éléments probants non convaincants⁸. (Réf. : par. A12)

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 5.

⁷ Norme ISA 200, paragraphes A53 et A54.

⁸ Norme ISA 200, paragraphe A54.

11. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.

Esprit critique et jugement professionnel

12. La norme ISA 200⁹ exige que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et qu'il exerce son jugement professionnel. L'auditeur est tenu par la présente norme ISA de demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit mises en œuvre puissent, par les informations qu'elles font ressortir, l'amener à prendre connaissance de fraudes avérées ou suspectées. Il est donc important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de l'audit. (Réf. : par. A13 et A14)
13. L'exercice du jugement professionnel sert à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter dans les circonstances, notamment lorsque l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée. L'exercice de l'esprit critique favorise la qualité des jugements portés par l'équipe de mission et, de ce fait, l'efficacité globale de l'équipe de mission dans l'atteinte de la qualité au niveau de la mission.

Non-conformité aux textes légaux et réglementaires

14. Pour l'application de la présente norme ISA et des autres normes ISA pertinentes, une fraude constitue un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. S'il identifie des fraudes avérées ou suspectées, l'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, et ces responsabilités peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISA et d'autres normes ISA. La norme ISA 250 (révisée)¹⁰ traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de prendre en compte les textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le fait de s'acquitter de cette responsabilité — et, le cas échéant, de responsabilités additionnelles se rattachant aux règles de déontologie pertinentes — peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple). (Réf. : par. A15 et A16)

Relation avec d'autres normes ISA

15. Certaines normes ISA portant sur des sujets particuliers contiennent aussi des exigences et des indications applicables aux travaux de l'auditeur en ce qui a trait à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à la réponse à l'évaluation de ces risques. Ces normes ISA fournissent des précisions sur l'application de la présente norme ISA. (Réf. : par. A17)

⁹ Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

¹⁰ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

Date d'entrée en vigueur

16. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [date].

Objectifs

17. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ;
 - b) de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces risques ;
 - c) de répondre de manière appropriée aux cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit ;
 - d) de faire rapport conformément à la présente norme ISA.

Définitions

18. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) « fraude », un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ; (Réf. : par. A18 à A21)
 - b) « facteurs de risque de fraude », les événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre. (Réf. : par. A22 et A23)

Exigences

Esprit critique

19. Pour l'application de la norme ISA 200¹¹, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude. (Réf. : par. A24 et A25)
20. Si des situations rencontrées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A26 à A28)
21. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux informations indiquant l'existence d'une fraude avérée ou suspectée. (Réf. : par. A29 à A32)

¹¹ Norme ISA 200, paragraphe 15.

Ressources affectées à la mission

22. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)¹², l'associé responsable de la mission doit déterminer que les membres de l'équipe de mission ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps et les compétences ou connaissances spécialisées appropriées pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus. (Réf. : par. A33 à A36)

Réalisation de la mission

23. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)¹³, l'associé responsable de la mission doit déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit, en fonction : (Réf. : par. A37)
- a) des compétences, des connaissances et de l'expérience des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission ;
 - b) des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués selon la norme ISA 315 (révisée en 2019).
24. Pour faire la détermination exigée selon le paragraphe 23, l'associé responsable de la mission doit prendre en considération les points relevés pendant la mission d'audit, dont : (Réf. : par. A38)
- a) les événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre (à savoir que des facteurs de risque de fraude sont présents) ;
 - b) une fraude avérée ou suspectée ;
 - c) des déficiences du contrôle concernant la prévention ou la détection des fraudes.

Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance

25. Tout au long de la mission d'audit, l'auditeur doit communiquer en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les questions ayant trait à la fraude. (Réf. : par. A39 à A43)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

26. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures exigées selon les paragraphes 27 à 39 afin d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour : (Réf. : par. A44)
- a) l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, compte tenu des facteurs de risque de fraude ;

¹² Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25 à 28.

¹³ Norme ISA 220 (révisée), alinéa 30 b).

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13.

- b) la conception, conformément à la norme ISA 330, de procédures d'audit complémentaires.

Informations provenant d'autres sources

27. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁵, l'auditeur doit se demander si les informations provenant d'autres sources qu'il a obtenues indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. (Réf. : par. A45 et A46)

Examen rétrospectif du dénouement des estimations comptables antérieures

28. Pour l'application de la norme ISA 540 (révisée)¹⁶, l'auditeur doit procéder à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport au dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, à leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes pour la période considérée. Pour ce faire, l'auditeur doit, lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. (Réf. : par. A47)

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission

29. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁷, l'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent viser tout particulièrement, lors d'un entretien entre les membres de l'équipe de mission, à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Dans cette optique, l'entretien entre les membres de l'équipe de mission doit inclure notamment : (Réf. : par. A48, A49 et A53)

- a) un échange d'idées sur :
 - i) la culture de l'entité, l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques et la surveillance connexe par les responsables de la gouvernance, (Réf. : par. A50)
 - ii) les facteurs de risque de fraude, dont les suivants : (Réf. : par. A51 et A52)
 - a. des motifs ou pressions pouvant amener la direction, les responsables de la gouvernance ou des employés à commettre une fraude,
 - b. la manière dont une ou des personnes parmi la direction, les responsables de la gouvernance ou les employés pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères,
 - c. la manière dont les actifs de l'entité pourraient être détournés par la direction, les responsables de la gouvernance, des employés ou des tiers ;
- b) la prise en compte de toute fraude avérée ou suspectée, y compris de toute allégation de fraude, qui peut avoir une incidence sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission, par

¹⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 15 et 16.

¹⁶ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 14.

¹⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 17, A42 et A43.

exemple un cas de fraude qui s'est produit au sein de l'entité pendant l'exercice considéré ou un exercice antérieur.

Demandes d'informations auprès de la direction et réponses incohérentes

30. Pour l'application de la norme ISA 500¹⁸, si les réponses aux demandes d'informations que donnent la direction, les responsables de la gouvernance, les membres de la fonction d'audit interne ou d'autres personnes au sein de l'entité ne sont pas cohérentes entre elles, l'auditeur doit :
- a) déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour comprendre l'incohérence et y répondre ;
 - b) tenir compte de l'incidence de l'incohérence, s'il en est, sur d'autres aspects de l'audit.

Mise en œuvre de procédures analytiques et identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

31. L'auditeur doit déterminer si les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, y compris celles qui concernent les comptes de produits, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A54)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

32. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants qu'il a obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. (Réf. : par. A22, A23 et A55 à A58)

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité

Compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable

33. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁹, l'auditeur doit acquérir une compréhension des éléments concernant :
- a) les aspects de l'entité et de son environnement qui peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, notamment en ce qui a trait :
 - i) à la structure organisationnelle et à la structure de propriété, à la gouvernance, aux objectifs et à la stratégie ainsi qu'à la dispersion géographique de l'entité, (Réf. : par. A59 à A62)
 - ii) au secteur d'activité, (Réf. : par. A63)
 - iii) aux mesures de la performance, internes ou externes, qui sont utilisées et qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions quant à l'atteinte de cibles de performance financière ; (Réf. : par. A64 à A66)

¹⁸ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 11.

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 19.

- b) les aspects du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables de l'entité qui peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude. (Réf. : par. A67)

Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité

Environnement de contrôle

34. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁰, l'auditeur doit :

- a) acquérir une compréhension de la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités de surveillance, notamment en ce qui concerne la culture de l'entité et l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques, ce qui comprend la façon dont elle communique aux employés sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique en ce qui concerne la prévention et la détection des fraudes ; (Réf. : par. A68 à A70)
- b) acquérir une compréhension de la façon dont les responsables de la gouvernance exercent leur surveillance sur les processus que la direction a mis en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur les contrôles qu'elle a établis pour ces risques ; (Réf. : par. A71 à A74)
- c) procéder à des demandes d'informations auprès de la direction concernant les communications entre cette dernière et les responsables de la gouvernance au sujet des processus qu'elle a mis en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;
- d) procéder à des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance pour : (Réf. : par. A75 à A78)
 - i) savoir s'ils ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraudes, concernant l'entité,
 - ii) savoir si, à leur avis, les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives résultant de fraudes — et, le cas échéant, quelles pourraient être ces anomalies —, et connaître les secteurs où il pourrait, selon eux, y avoir une vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes commises par la direction,
 - iii) savoir s'ils ont connaissance de déficiences dans le système de contrôle interne de l'entité concernant la prévention et la détection des fraudes, et s'enquérir des mesures visant à corriger ces déficiences.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

35. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²¹, l'auditeur doit :

- a) acquérir une compréhension de la façon dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet : (Réf. : par. A79 à A88)

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

²¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 22.

- i) d'identifier les risques de fraude liés au détournement d'actifs et aux informations financières mensongères, y compris les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir pour lesquels de tels risques existent,
 - ii) d'évaluer l'importance des risques de fraude qui ont été identifiés, y compris leur probabilité de réalisation,
 - iii) de répondre à l'évaluation des risques de fraude ;
- b) procéder à des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité pour : (Réf. : par. A89 à A91)
- i) savoir s'ils ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraudes, concernant l'entité,
 - ii) savoir si, à leur avis, les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

36. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²², l'auditeur doit :
- a) acquérir une compréhension des aspects du processus de l'entité se rapportant aux évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles de prévention ou de détection des fraudes, ainsi qu'à l'identification et à la correction des déficiences du contrôle relevées à cet égard ; (Réf. : par. A92)
 - b) procéder à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) sur la question de savoir si elles ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraudes, concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude. (Réf. : par. A93 et A94)

Système d'information et communications

37. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²³, la compréhension acquise par l'auditeur concernant les aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers doit englober la façon dont les écritures de journal sont déclenchées, traitées, enregistrées et corrigées au besoin. (Réf. : par. A95 à A97)

Activités de contrôle

38. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁴, la compréhension acquise par l'auditeur concernant les activités de contrôle de l'entité doit englober l'identification des contrôles qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions, y compris les contrôles afférents aux écritures de journal qui sont conçus pour la prévention ou la détection des fraudes. (Réf. : par. A98 à A101)

²² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 24.

²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 25.

²⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité

39. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁵, l'auditeur doit déterminer — en se fondant sur l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité qu'il a effectuée — s'il y a des déficiences dans le contrôle interne, parmi celles qu'il a identifiées, qui sont pertinentes au regard de la prévention ou de la détection des fraudes. (Réf. : par. A102 et A103)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

40. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁶, l'auditeur doit :
- a) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et déterminer s'ils existent au niveau des états financiers ou au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir, compte tenu des facteurs de risque de fraude ; (Réf. : par. A104 à A106)
 - b) traiter les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants. Par conséquent, s'il ne l'a pas déjà fait, l'auditeur doit identifier les contrôles visant à répondre à ces risques, évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place.

Présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits

41. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur doit déterminer, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, quels sont les types de produits, les opérations génératrices de produits ou les assertions pertinentes pouvant être à l'origine de tels risques, compte tenu des facteurs de risque de fraude connexes. (Réf. : par. A107 à A112)

Risques importants de contournement des contrôles par la direction

42. Compte tenu de la manière imprévisible dont la direction peut être en mesure de contourner les contrôles et indépendamment de l'évaluation faite par l'auditeur des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit traiter ces risques comme des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc comme des risques importants. (Réf. : par. A113)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Conception et mise en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris

43. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborant les assertions de la direction ou l'exclusion d'éléments probants contredisant ces assertions.

²⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 27.

²⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28 à 34.

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit

44. L'auditeur doit introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A114 et A115)

Réponses globales

45. Selon la norme ISA 330²⁷, l'auditeur doit déterminer des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers. (Réf. : par. A116)
46. Pour déterminer des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions

47. Selon la norme ISA 330²⁸, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions. (Réf. : par. A117 à A123)

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

48. Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit conformément aux paragraphes 49 à 53 et déterminer si, en plus de celles-ci, il lui faut mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour répondre aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction.

Écritures de journal et autres ajustements

49. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit visant à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. (Réf. : par. A124 à A127)
50. Pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit conformément au paragraphe 49, l'auditeur doit :
- a) procéder à des demandes d'informations auprès des personnes participant au processus d'information financière au sujet de toute activité inappropriée ou inhabituelle dont elles auraient connaissance concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements ;

²⁷ Norme ISA 330, paragraphe 5.

²⁸ Norme ISA 330, paragraphe 6.

- b) obtenir des éléments probants quant à l'exhaustivité de la population des écritures de journal enregistrées et des autres ajustements effectués tout au long de la période pour l'établissement des états financiers ; (Réf. : par. A128, A129 et A135)
- c) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période ; (Réf. : par. A130 à A132, A134 et A135)
- d) déterminer s'il est nécessaire de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements effectués tout au long de la période. (Réf. : par. A130, A131, A133 et A134)

Estimations comptables

51. Pour l'application de la norme ISA 540 (révisée)²⁹, l'auditeur doit apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, indiquent un parti pris possible de la part de la direction qui peut représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A136 à A138)
52. Pour procéder à l'appréciation dont il est question au paragraphe 51, l'auditeur doit :
- a) prendre en considération les éléments probants obtenus au moyen de l'examen rétrospectif effectué conformément au paragraphe 28 ;
 - b) si des indices d'un parti pris possible de la direction sont identifiés, réévaluer les estimations comptables dans leur ensemble. (Réf. : par. A138 à A140)

Opérations importantes sortant du cadre normal des activités ou qui semblent par ailleurs inhabituelles

53. Dans le cas d'opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles eu égard à sa compréhension de l'entité et de son environnement et aux informations provenant d'autres sources obtenues au cours de l'audit, l'auditeur doit évaluer si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs. (Réf. : par. A141)

Procédures analytiques que met en œuvre l'auditeur vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale

54. Pour l'application de la norme ISA 520³⁰, l'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures analytiques qu'il met en œuvre vers la fin de son audit, pour parvenir à une conclusion générale quant à la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité, indiquent l'existence d'un risque jusqu'alors non identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A142 et A143)

²⁹ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 32.

³⁰ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*, paragraphe 6.

Fraude avérée ou suspectée (Réf. : par. A7 à A10, A29, A144 et A145)

55. Si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée, il doit acquérir une compréhension de la situation pour en déterminer l'incidence sur la mission d'audit. Ce faisant, il doit : (Réf. : par. A146 à A151)
- a) procéder à des demandes d'informations quant à la situation auprès de la direction — au niveau hiérarchique qui correspond au moins à l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes impliquées — et, lorsqu'il est approprié de le faire dans les circonstances, auprès des responsables de la gouvernance ;
 - b) lorsque l'entité est dotée d'un processus pour l'investigation de la situation, apprécier si ce processus est approprié aux circonstances ;
 - c) lorsque des mesures correctives ont été prises par l'entité, apprécier si ces mesures sont appropriées aux circonstances ;
 - d) déterminer si des déficiences du contrôle existent, notamment des déficiences importantes du contrôle interne concernant la prévention ou la détection des fraudes, au regard de la fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée.
56. En se fondant sur la compréhension acquise en application du paragraphe 55, l'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A152 et A153)
- a) déterminer :
 - i) s'il y a lieu de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques supplémentaires afin de disposer d'une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019),
 - ii) s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre de manière appropriée aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, conformément à la norme ISA 330,
 - iii) s'il y a des responsabilités additionnelles, selon les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, conformément à la norme ISA 250 (révisée) ;
 - b) prendre en considération l'incidence sur d'autres missions, le cas échéant, y compris les audits d'exercices antérieurs.
57. S'il identifie une anomalie résultant d'une fraude, l'auditeur doit : (Réf. : par. A154 à A157)
- a) déterminer si cette anomalie est significative, compte tenu de la nature des facteurs qualitatifs ou quantitatifs qui en sont à l'origine ;
 - b) déterminer les incidences de l'anomalie en lien avec d'autres aspects de l'audit, notamment lorsqu'il a des raisons de croire que la direction est impliquée ;
 - c) reconsidérer la fiabilité des déclarations de la direction et des éléments probants déjà recueillis si les circonstances ou les situations à l'origine de l'anomalie indiquent une collusion possible dans laquelle seraient impliqués des employés, la direction ou des tiers.

58. Dans le cas où il détermine que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur doit :
- a) déterminer les incidences de ce fait sur l'audit et sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)³¹ ;
 - b) demander l'avis de son conseiller juridique, s'il y a lieu.
59. Si l'auditeur n'est pas en mesure de tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, il doit déterminer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée).

Impossibilité de poursuivre la mission d'audit

60. Si, en raison de l'existence d'une anomalie résultant d'une fraude avérée ou suspectée, l'auditeur se trouve dans des circonstances exceptionnelles qui le conduisent à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :
- a) déterminer quelles sont ses responsabilités professionnelles et légales dans les circonstances, et notamment s'il est tenu de faire rapport à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation ;
 - b) se demander s'il est approprié de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;
 - c) en cas de démission :
 - i) s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et avec les responsables de la gouvernance,
 - ii) déterminer s'il est tenu professionnellement ou légalement de faire part de sa démission et de ses motifs à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation ; (Réf. : par. A158 à A161)
 - d) lorsque les textes légaux ou réglementaires lui interdisent de démissionner, se demander si les circonstances exceptionnelles dans lesquelles il se trouve l'amèneront à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Détermination des questions clés de l'audit

61. Pour l'application de la norme ISA 701³², l'auditeur doit déterminer, parmi les questions liées à la fraude communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part lors de la réalisation de l'audit. Aux fins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Réf. : par. A162 à A168)
- a) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés et évalués ;
 - b) l'identification de fraudes avérées ou suspectées ;

³¹ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

³² Norme ISA 701, paragraphe 9.

- c) l'identification de déficiences importantes du contrôle interne qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes.
62. Pour l'application de la norme ISA 701³³, l'auditeur doit établir, parmi les questions déterminées conformément au paragraphe 61, celles qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et qui constituent de ce fait des questions clés de l'audit. (Réf. : par. A169 à A171)

Communication des questions clés de l'audit liées à la fraude

63. Pour l'application de la norme ISA 701³⁴, l'auditeur doit utiliser, dans la section « Questions clés de l'audit » de son rapport, un sous-titre approprié qui indique clairement que les questions concernent les fraudes. (Réf. : par. A172 à A174)
64. Pour l'application de la norme ISA 701³⁵, lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit liées à la fraude à communiquer, il doit mentionner ce fait dans la section « Questions clés de l'audit » de son rapport. (Réf. : par. A175 à A179)

Déclarations écrites

65. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant : (Réf. : par. A180 et A181)
- a) qu'elles reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien du contrôle interne destiné à prévenir ou à détecter les fraudes, et qu'elles se sont bien acquittées de ces responsabilités ;
 - b) qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - c) qu'elles lui ont signalé toutes les fraudes avérées ou suspectées, y compris les allégations de fraude, dont elles ont eu connaissance concernant l'entité et impliquant :
 - i) la direction,
 - ii) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
 - iii) d'autres personnes, dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers ;
 - d) qu'elles lui ont signalé toutes les fraudes suspectées, y compris les allégations de fraude, ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portées à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes.

³³ Norme ISA 701, paragraphe 10.

³⁴ Norme ISA 701, paragraphe 11.

³⁵ Norme ISA 701, paragraphe 16.

Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction

66. Si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée, il doit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, la communiquer dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir ou de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A182 et A183)

Communication avec les responsables de la gouvernance

67. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, l'auditeur doit leur communiquer dès que possible toute fraude avérée ou suspectée qu'il a identifiée et qui implique :

- a) la direction ;
- b) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne ;
- c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers.

S'il identifie une fraude suspectée impliquant la direction, l'auditeur doit en faire part aux responsables de la gouvernance et s'entretenir avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever l'audit. Une telle communication aux responsables de la gouvernance est requise, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent. (Réf. : par. A182 et A184 à A186)

68. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de leur compétence. (Réf. : par. A182 à A187)

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité

69. Si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A188 à A192)
- a) exigent qu'il la signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - b) établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, selon les circonstances, de la signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité.

Documentation

70. Pour l'application de la norme ISA 230³⁶, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A193)
- a) les questions dont les membres de l'équipe de mission se sont entretenus en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité, conformément au paragraphe 29 ;

³⁶ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7, et annexe.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 240
(RÉVISÉE)

- b) les éléments clés de la compréhension qu'il a acquise conformément aux paragraphes 33 à 38, les sources d'informations qui lui ont permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre ;
- c) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés ;
- d) si l'auditeur a conclu que la présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ne s'applique pas dans les circonstances de la mission, les raisons motivant cette conclusion ;
- e) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre en réponse au risque de contournement des contrôles par la direction, les jugements professionnels importants portés et les conclusions tirées ;
- f) les fraudes avérées ou suspectées qui ont été identifiées, les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés et les conclusions tirées ;
- g) les questions liées à la fraude avérée ou suspectée ayant fait l'objet d'une communication avec la direction, les responsables de la gouvernance, les autorités de réglementation et de contrôle, et d'autres personnes, y compris la façon dont la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance y ont répondu.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilités de l'auditeur, de la direction et des responsables de la gouvernance

Responsabilités de l'auditeur (Réf. : par. 2)

Considérations propres aux entités du secteur public

- A1. Dans le secteur public, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes peuvent découler de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité qui sont applicables aux entités du secteur public, ou être spécifiquement définies dans le mandat de l'auditeur. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais qu'elles comportent une obligation plus large de considérer les risques de fraude.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 5)

- A2. La fraude, qu'elle se manifeste sous la forme d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs, suppose l'existence de motifs ou de pressions pour la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration, ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte commis.

Exemples :

- Il peut exister des motifs ou pressions pour présenter des informations financières mensongères lorsque la direction subit des pressions internes ou externes pour atteindre un bénéfice cible ou un résultat financier attendu (et peut-être irréaliste), en particulier lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers peuvent être importantes pour elle. De même, certaines personnes peuvent avoir un motif pour détourner des actifs du fait, par exemple, qu'elles vivent au-dessus de leurs moyens.
- Des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsqu'une personne croit pouvoir contourner les contrôles, par exemple du fait qu'elle occupe un poste de confiance ou qu'elle est au courant de déficiences particulières des contrôles.
- Il peut arriver que des personnes rationalisent la perpétration d'un acte frauduleux. Ces personnes peuvent avoir un état d'esprit, un caractère ou un ensemble de valeurs morales qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes lorsqu'elles se trouvent dans un environnement où des pressions suffisamment fortes les y incitent.

- A3. Les informations financières mensongères impliquent des anomalies intentionnelles, notamment des omissions de montants ou d'informations dans les états financiers, en vue de tromper les utilisateurs des états financiers. Elles peuvent résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité. La manipulation des résultats peut débuter par des actions d'ampleur limitée ou des révisions des hypothèses et des jugements de la direction.

Cependant, certaines pressions et certains motifs peuvent conduire à une amplification de ces actions et aboutir à des informations financières mensongères qui sont significatives.

Exemples :

- La direction, par suite de pressions pour répondre aux attentes du marché ou dans le but de maximiser une rémunération basée sur des performances, adopte intentionnellement des positions qui conduisent à des informations financières mensongères du fait d'anomalies significatives dans les états financiers.
- La direction diminue le bénéfice de manière significative dans le but de réduire les impôts.
- La direction gonfle le bénéfice pour obtenir un financement bancaire.

A4. Les informations financières mensongères peuvent résulter :

- de manipulations, de falsifications (y compris les contrefaçons de documents) ou de la modification de documents comptables ou de pièces justificatives à partir desquels les états financiers sont établis ;
- de fausses déclarations ou d'omissions intentionnelles dans les états financiers en ce qui concerne des événements, des opérations ou d'autres informations importantes ;
- de l'application volontairement incorrecte des principes comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir.

A5. Les informations financières mensongères impliquent souvent que la direction contourne des contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement. La direction peut commettre des fraudes en contournant intentionnellement les contrôles par des moyens tels que les suivants :

- l'enregistrement d'écritures de journal fictives dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs ;
- une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes ;
- l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période considérée ;
- la présentation erronée, y compris l'omission ou l'obscurcissement, des informations exigées par le référentiel d'information financière applicable ou des informations nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;
- la dissimulation de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers ;
- la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité ;
- la modification des documents comptables ou des termes et conditions concernant des opérations ;
- la modification de rapports faisant état d'activités ou d'opérations inappropriées ;

- l'exploitation de failles que présentent des contrôles du traitement de l'information inadéquats dans les applications informatiques, notamment des contrôles sur les journaux d'événements des applications informatiques et l'analyse de ces journaux (par exemple, lorsqu'il est possible de modifier la logique applicative, ou que les utilisateurs sont en mesure d'accéder à une base de données commune au moyen d'un code d'identification générique ou de modifier le code d'identification, pour dissimuler des activités).

A6. Le détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est souvent commis par des employés pour des montants relativement faibles ou non significatifs. Toutefois, la direction peut aussi y être mêlée, car elle est généralement mieux placée pour déguiser ou dissimuler un détournement d'actifs en ayant recours à des moyens difficiles à détecter. Des tiers peuvent également être impliqués dans le détournement d'actifs s'ils sont en mesure d'utiliser les biens de l'entité pour obtenir un avantage indu ou illégal. Le détournement d'actifs peut s'effectuer de différentes façons et s'accompagne souvent d'écritures ou de documents fictifs ou trompeurs destinés à dissimuler le fait que les actifs sont manquants ou ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Exemples :

- Le détournement de fonds (par exemple, le détournement sur des comptes bancaires personnels d'encaissements de créances ou de sommes recouvrées sur des créances passées en perte).
- Le vol d'actifs (par exemple, le vol de stocks pour une utilisation personnelle, le vol de résidus pour la revente, le vol d'actifs numériques au moyen d'une clé privée qui permet de contrôler les fonds de l'entité, le vol de propriété intellectuelle dans un cas de collusion où des renseignements de nature technologique sont divulgués à un concurrent en échange d'argent).
- La prise de moyens pour amener l'entité à payer pour des biens et des services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple, les règlements à des fournisseurs fictifs, les commissions illicites versées par des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en contrepartie de l'approbation de prix gonflés ou les rémunérations versées à des employés fictifs).
- L'utilisation d'actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple, l'utilisation des actifs de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt à une partie liée).

Fraude avérée ou suspectée (Réf. : par. 7 et 55 à 59)

A7. Il se peut que les éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires selon la présente norme ISA indiquent l'existence d'une fraude avérée ou suspectée.

Exemples :

- Lors de l'acquisition d'une compréhension du programme de dénonciation de l'entité, l'auditeur a pris connaissance d'allégations, transmises par l'intermédiaire de la ligne téléphonique pour les lanceurs d'alerte, selon lesquelles la direction aurait gonflé le bénéfice en concluant avec des parties liées des opérations sans justification économique.

- Lors de la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions pour les stocks, l'auditeur a obtenu des éléments probants indiquant que des produits se trouvant dans l'entrepôt de l'entité auraient pu être détournés par des employés.

- A8. L'auditeur peut aussi prendre connaissance d'une fraude avérée ou suspectée lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit conformément à d'autres normes ISA — y compris, par exemple, celles prévues dans la norme ISA 600 (révisée)³⁷ lorsqu'il s'agit de répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont associés au processus de consolidation.
- A9. L'auditeur peut avoir recours à des outils ou à des techniques automatisés lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou pour répondre à l'évaluation de ces risques. Dans ces circonstances, l'auditeur peut tirer avantage de la technologie, par exemple pour analyser en profondeur de vastes ensembles de données d'une entité ou pour bénéficier de gains d'efficacité et d'efficacités lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit en lien avec les tests portant sur les écritures de journal. Cela dit, le recours aux outils ou aux techniques automatisés ne diminue en rien le besoin de faire preuve d'esprit critique et d'exercer son jugement professionnel, surtout lorsqu'il s'agit d'effectuer des travaux et de tirer des conclusions concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers.
- A10. Pour l'application de la présente norme ISA, l'auditeur traite comme une fraude suspectée les allégations de fraude impliquant l'entité qui sont formulées par une autre partie et portées à sa connaissance (à la suite de demandes d'informations auprès de la direction ou de l'obtention de renseignements qu'un lanceur d'alerte lui communique directement au sujet d'une fraude alléguée, par exemple). Les allégations peuvent être formulées par une partie interne ou externe à l'entité. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit en conséquence pour répondre à la fraude suspectée conformément aux paragraphes 55 à 59.

Circonstances à l'origine de la fraude et des anomalies détectées (Réf. : par. 8)

- A11. Une anomalie détectée résultant d'une fraude peut être significative du point de vue qualitatif, même si elle ne l'est pas du point de vue quantitatif, selon les facteurs suivants :
- a) la personne qui a organisé ou commis la fraude. Une fraude négligeable en elle-même est généralement considérée comme significative du point de vue qualitatif si elle est commise par la haute direction, et ce, quel qu'en soit le montant. Une telle fraude peut en effet donner lieu à des préoccupations quant à l'intégrité des membres de la direction qui sont responsables du système de contrôle interne de l'entité ;
 - b) les raisons pour lesquelles la fraude a été commise. Des anomalies qui, prises individuellement ou collectivement, ne sont pas significatives du point de vue quantitatif peuvent découler d'un acte intentionnel de la direction ayant pour objet la manipulation d'indicateurs clés de performance en vue de répondre aux attentes du marché, de maximiser une rémunération basée sur la performance ou de respecter des clauses restrictives, par exemple.

³⁷ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, alinéa 38 d).

Limites inhérentes (Réf. : par. 10)

A12. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude s'explique par la possibilité que la fraude implique des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés destinés à dissimuler les faits, comme la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'opérations, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à détecter lorsqu'ils s'accompagnent de collusion. La collusion peut amener l'auditeur à considérer qu'un élément probant est convaincant alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur de détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manœuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants individuels en cause et le niveau hiérarchique des personnes impliquées.

Esprit critique et jugement professionnel (Réf. : par. 12)

A13. La norme ISQM 1³⁸ exige du cabinet qu'il conçoive, mette en place et fasse fonctionner un système de gestion de la qualité pour les audits d'états financiers. L'exigence qui impose à l'auditeur de faire preuve d'esprit critique repose sur l'engagement que démontre le cabinet quant à l'efficacité de son système de gestion de la qualité. Cet engagement se voit et est renforcé dans la composante « gouvernance et leadership », notamment par :

- a) l'engagement qualité que démontre la direction du cabinet. Par exemple, le ton donné par la direction contribue à instaurer dans le cabinet une culture qui aide et qui incite l'auditeur à se concentrer sur ses responsabilités concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers ;
- b) le fait que les besoins en ressources font l'objet d'une planification, et que les ressources — par exemple, des ressources ayant les compétences ou les connaissances spécialisées que peut nécessiter la mise en œuvre des procédures d'audit concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers — sont obtenues, réparties ou affectées d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet.

A14. Comme l'explique la norme ISQM 1³⁹, les jugements professionnels du cabinet seront vraisemblablement de meilleure qualité si les personnes qui portent ces jugements adoptent une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme.

Non-conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 14)

A15. L'auditeur peut être tenu, selon les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que, dans un audit d'états financiers de groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et qu'il détermine si d'autres mesures sont nécessaires. De telles mesures peuvent notamment consister à communiquer la situation aux personnes qui effectuent —

³⁸ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

³⁹ Norme ISQM 1, paragraphe A31.

non pas pour les besoins de l'audit du groupe, mais pour d'autres raisons, par exemple un audit légal — des travaux d'audit à l'égard des composantes, des entités juridiques ou des unités du groupe, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent⁴⁰.

- A16. L'identification par l'auditeur d'une fraude avérée ou suspectée concernant l'entité qui a été commise par un tiers (voir l'alinéa 18 a) et le paragraphe A21) peut aussi entraîner des responsabilités additionnelles pour l'auditeur, selon les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires.

Exemple :

Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles généraux informatiques de l'entité, l'auditeur a été informé d'une atteinte à la cybersécurité, soit l'accès non autorisé par un tiers aux dossiers de l'entité contenant des renseignements confidentiels sur les clients, y compris des renseignements bancaires. Après avoir acquis une compréhension de la fraude suspectée, l'associé responsable de la mission a déterminé que l'atteinte à la cybersécurité constituait probablement un manquement aux textes légaux locaux concernant la protection des données. Il a consulté d'autres personnes au sein du cabinet afin de déterminer les responsabilités additionnelles qui incombent à l'équipe de mission selon les textes légaux et réglementaires et les règles de déontologie pertinentes.

Relation avec d'autres normes ISA (Réf. : par. 15)

- A17. D'autres normes ISA qui portent sur des sujets particuliers et font référence aux fraudes avérées ou suspectées sont énumérées à l'**Annexe 5**.

Définitions (Réf. : par. 18)

Relation entre la fraude, la corruption, les pots-de-vin ainsi que le blanchiment d'argent (Réf. : alinéa 18 a))

- A18. Selon la nature et les circonstances de l'entité, certains textes légaux ou réglementaires ou aspects des règles de déontologie pertinentes concernant la corruption, les pots-de-vin ou le blanchiment d'argent pourraient être pertinents au regard des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la norme ISA 250 (révisée)⁴¹, en ce qui a trait à la prise en compte des textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers.
- A19. La corruption, les pots-de-vin et le blanchiment d'argent sont des actes illégaux ou contraires à l'éthique. Ils peuvent représenter des concepts distincts dans les textes légaux ou réglementaires, mais peuvent aussi constituer des actes frauduleux ou servir à faciliter ou à dissimuler une fraude.

Exemples :

- Corruption impliquant la fraude – la direction s'est entendue secrètement avec des concurrents afin d'augmenter les prix ou de diminuer la qualité des biens ou services proposés à des acheteurs dans le cadre d'un processus d'appel d'offres visant l'acquisition

⁴⁰ Par exemple, les paragraphes R360.16 à R360.18 A1 du Code de l'IESBA énoncent des exigences et des modalités d'application portant sur les communications concernant le groupe.

⁴¹ Norme ISA 250 (révisée), paragraphes 6 et A6.

de tels biens ou services (c'est ce qu'on appelle le « truquage d'offres »). Le stratagème comprenait le versement de paiements en argent par le soumissionnaire retenu aux concurrents prenant part à la collusion, par le biais de contrats de consultation frauduleux pour lesquels aucun travail n'avait réellement été effectué.

- Pots-de-vin visant à dissimuler une fraude – la direction a offert à des employés des pots-de-vin pour qu'ils l'aident à dissimuler le fait qu'elle détourne des actifs.
- Blanchiment d'argent visant à faciliter la fraude – un employé blanchit de l'argent, déposé dans des comptes bancaires à l'étranger, argent qu'il a obtenu illégalement en détournant des fonds destinés à payer des achats de stocks fictifs rendus possibles par la création de faux documents (bons de commande, bordereaux d'expédition, factures).

A20. Comme pour la fraude, même si l'auditeur peut détecter ou suspecter la corruption, les pots-de-vin ou le blanchiment d'argent, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, ces actes ont été ou non perpétrés.

Fraude commise par un tiers (Réf. : alinéa 18 a))

A21. La fraude, au sens de l'alinéa 18 a), peut être un acte intentionnel commis par un tiers. Une « fraude commise par un tiers » s'entend généralement d'une fraude avérée ou suspectée qui vise l'entité et qui est commise par des clients, des fournisseurs de biens ou de services, ou d'autres parties externes.

Facteurs de risque de fraude (Réf. : alinéa 18 b) et par. 32)

A22. Les facteurs de risque de fraude peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des occasions favorables découlant d'événements ou de circonstances qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles. Dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, les facteurs de risque de fraude, dont les partis pris intentionnels de la direction, constituent des facteurs de risque inhérent. Les facteurs de risque de fraude peuvent aussi être rattachés à des événements ou à des circonstances dans le système de contrôle interne de l'entité qui offrent l'occasion de commettre une fraude et qui peuvent indiquer la présence d'autres facteurs de risque de fraude.

A23. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Des exemples de facteurs de risque de fraude sont fournis à l'**Annexe 1**.

Esprit critique (Réf. : par. 12, 13 et 19 à 21)

A24. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger, tout au long de la mission, sur la question de savoir si les informations et les éléments probants obtenus indiquent qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants et sur les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » (le cas échéant) portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important que

l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

- A25. Comme il est précisé dans la norme ISA 220 (révisée)⁴², les conditions inhérentes à certaines missions d'audit peuvent faire en sorte que l'équipe de mission subisse des pressions qui pourraient nuire à l'exercice d'un esprit critique approprié au moment de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit ainsi que de l'évaluation des éléments probants. Les paragraphes A34 à A36 de la norme ISA 220 (révisée) comportent des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission et de mesures qui peuvent être prises pour les atténuer.

Exemples :

- Un manque de collaboration et des contraintes de temps excessives de la part de la direction ont nui à la capacité de l'équipe de mission à résoudre un point délicat et litigieux. Cette situation en est une qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, indique une possible tentative de la direction pour dissimuler une fraude. L'associé responsable de la mission a fait appel aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il était difficile d'interagir et a communiqué la nature des difficultés rencontrées aux responsables de la gouvernance, dont l'incidence que ces difficultés pouvaient avoir sur l'audit.
- Les obstacles dressés par la direction ont fait qu'il a été difficile pour l'équipe de mission d'obtenir l'accès aux documents, aux installations, à des employés, des clients, des fournisseurs et d'autres personnes. Cette situation en est une qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, indique une possible tentative de la direction pour dissimuler une fraude. L'associé responsable de la mission a rappelé aux membres de l'équipe de mission de ne pas se satisfaire d'éléments probants qui ne sont pas convaincants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et a communiqué la nature des difficultés rencontrées aux responsables de la gouvernance, dont l'incidence que ces difficultés pouvaient avoir sur l'audit.

- A26. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures expressément conçues pour l'identification des situations qui jetteraient un doute sur l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou laisseraient croire que les termes d'un document ont été modifiés. Toutefois, il est possible que les procédures d'audit mises en œuvre conformément à la présente norme ISA ou à d'autres normes ISA ou que des informations provenant d'autres sources lui fassent prendre connaissance de situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé. L'auditeur applique le paragraphe 20 s'il a identifié de telles situations au cours de l'audit.

Exemples :

Situations qui, si elles sont rencontrées, peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé :

⁴² Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A33.

- Manipulation inexplicée de documents provenant de sources externes.
- Numéros de série non consécutifs ou en double.
- Adresses et logos qui diffèrent de ce qui est attendu.
- Style différent de celui d'autres documents du même type provenant de la même source (police, format).
- Informations attendues qui ne sont pas présentes.
- Renvoi ou descriptif apparaissant sur des factures qui est incohérent par rapport à ce qui figure sur d'autres factures fournies par l'entité.
- Conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple des prix, taux d'intérêt, garanties ou modalités de remboursement inhabituels (coûts d'acquisition de biens ou de services qui semblent déraisonnables).
- Informations qui semblent incohérentes ou peu plausibles compte tenu de la compréhension et des connaissances qu'a l'auditeur.
- Changement de signataire autorisé.
- Documents électroniques dont la dernière modification est ultérieure à la date de ce qui devrait être leur version finale.

A27. Selon la norme ISA 500⁴³, lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants. La fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants concerne la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces informations. L'auditeur peut, à cet égard, prendre en considération l'authenticité, qui est une caractéristique relative à la fiabilité des informations. Il peut alors se demander si la source a effectivement produit ou fourni les informations et a été autorisée à le faire, et si ces informations n'ont pas été modifiées de façon inappropriée.

A28. Lorsque l'auditeur découvre des situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :

- à obtenir une confirmation directe de la part du tiers concerné ;
- à avoir recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité du document ;
- à utiliser des outils ou techniques automatisés, par exemple une technologie pour évaluer l'authenticité ou l'intégrité d'un registre ou d'un document.

A29. Tout au long de l'audit, l'auditeur peut prendre connaissance de diverses manières d'informations qui indiquent l'existence d'une fraude avérée ou suspectée concernant l'entité.

Exemples :

Sources possibles d'informations indiquant l'existence d'une fraude avérée ou suspectée qui concerne l'entité :

⁴³ Norme ISA 500, paragraphe 7.

- l'auditeur (il découvre, lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit conformément à la norme ISA 550⁴⁴, une relation entre parties liées que la direction avait intentionnellement omis de lui mentionner) ;
- les responsables de la gouvernance (lorsque les membres du comité d'audit effectuent une enquête indépendante sur des écritures de journal ou d'autres ajustements inhabituels) ;
- la direction (lors de l'évaluation des résultats du processus d'évaluation des risques par l'entité) ;
- les membres de la fonction d'audit interne (au moment de la mise en œuvre annuelle des procédures de conformité à l'égard du système de contrôle interne de l'entité) ;
- un employé (par l'intermédiaire du programme de dénonciation de l'entité) ;
- un ancien employé (à la suite d'une plainte envoyée par courriel à la fonction d'audit interne).

- A30. Il est important de demeurer à l'affût d'informations pouvant indiquer une fraude avérée ou suspectée, et ce tout au long de l'audit, y compris lors de la mise en œuvre de procédures d'audit vers la fin de la mission tandis qu'il peut y avoir des contraintes de temps. Par exemple, il se peut que des éléments probants obtenus vers la fin de l'audit jettent un doute sur la fiabilité d'autres éléments probants obtenus ou sur l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance. Des exemples de situations pouvant indiquer une fraude sont fournis à l'**Annexe 3**.
- A31. À la mise en œuvre de procédures d'audit, il peut se produire des situations — par exemple des contraintes de temps imposées aux membres de l'équipe de mission — qui risquent de nuire à l'exercice de l'esprit critique ou de poser des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes. La norme ISA 220 (révisée)⁴⁵ indique que des règles de déontologie pertinentes, notamment le Code de l'IESBA, peuvent comporter des dispositions sur l'identification et l'évaluation des menaces, ainsi que sur la façon d'y répondre⁴⁶.
- A32. Afin de répondre à une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, dont au principe d'intégrité, l'auditeur peut communiquer sans tarder les situations à l'origine de la menace aux responsables de la gouvernance. La communication peut comporter une discussion sur les incohérences dans les éléments probants obtenus pour lesquelles la direction n'a pas fourni d'explications satisfaisantes.

⁴⁴ Norme ISA 550, *Parties liées*.

⁴⁵ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A44.

⁴⁶ Par exemple, selon les paragraphes R111.1 et R113.1 du Code de l'IESBA, le professionnel comptable est tenu d'agir avec honnêteté et rigueur pour respecter le principe d'intégrité et le principe de compétence professionnelle et de diligence, respectivement. Le paragraphe 111.1 A1 indique quant à lui que l'intégrité suppose d'avoir la force de caractère nécessaire pour agir comme il se doit, en dépit des pressions qui incitent à agir autrement. Enfin, le paragraphe 113.1 A3 explique que la diligence suppose également de réaliser la tâche avec rigueur et minutie conformément aux normes techniques et professionnelles applicables. Il en va de la responsabilité déontologique, peu importe les pressions exercées, explicitement ou implicitement, par la direction.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 22)

- A33. Selon la norme ISA 220 (révisée)⁴⁷, la détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité d'ajouter des ressources au niveau de la mission — c'est-à-dire d'affecter d'autres ressources à l'équipe de mission — relève du jugement professionnel et est influencée par la nature et les circonstances de la mission d'audit ainsi que par tout changement ayant pu survenir au cours de celle-ci.
- A34. La nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention des personnes possédant les compétences ou connaissances spécialisées (experts judiciaires ou autres), ou de la participation de personnes plus expérimentées, peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission d'audit.

Exemples :

- L'entité effectue une enquête sur une fraude avérée ou suspectée qui pourrait avoir une incidence significative sur ses états financiers (implication de la haute direction). Une personne ayant une expertise judiciaire peut alors aider à planifier et à mettre en œuvre les procédures d'audit propres à l'aspect particulier à l'égard duquel la fraude avérée ou suspectée a été identifiée.
- L'entité fait l'objet d'une enquête par une autorité compétente externe pour une fraude avérée ou suspectée ou pour non-conformité avérée ou suspectée avec des textes légaux et réglementaires (charge d'impôt comportant des anomalies significatives du fait d'une fraude fiscale, produits comportant des anomalies significatives du fait d'activités illégales jumelées au blanchiment d'argent). Des experts en fiscalité et en lutte contre le blanchiment d'argent peuvent alors aider à identifier les aspects frauduleux de la non-conformité avérée ou suspectée qui ont peut-être une incidence sur les états financiers.
- Du fait de la complexité de la structure organisationnelle et des relations entre parties liées de l'entité, dont la création ou l'existence d'entités ad hoc, il peut y avoir des circonstances favorables à la présentation par la direction d'une image fausse ou trompeuse de la situation financière ou de la performance financière de l'entité. Un expert en droit fiscal peut alors aider à comprendre l'objet, les activités ou les unités d'exploitation d'une entité complexe, y compris les différences entre sa structure à des fins fiscales et sa structure aux fins de fonctionnement.
- Le degré de complexité du secteur d'activité ou de l'environnement réglementaire dans lequel l'entité exerce ses activités peut créer des circonstances favorables ou des pressions pouvant amener la direction à présenter des informations financières mensongères. Un expert de la question des manœuvres frauduleuses dans des marchés émergents particuliers peut aider à identifier les facteurs de risque de fraude ou les aspects des états financiers davantage exposés à des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- L'utilisation d'instruments financiers complexes ou d'autres accords de financement complexes peut créer des circonstances favorables à la présentation d'informations inadéquates sur les risques et la nature de ces produits structurés. Un expert en évaluation peut alors aider à comprendre la structure du produit, son objet, les actifs sous-jacents et la

⁴⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A77.

conjoncture pour mettre en évidence les facteurs de risque de fraude, dont les écarts entre la valeur du produit structuré et ce qui se voit sur les marchés.

- A35. Dans le contexte de la réalisation d'un audit d'états financiers, l'expertise judiciaire peut faire appel à des compétences en comptabilité, en audit et en enquête. Elles peuvent être appliquées aux fins d'enquête et d'évaluation à l'égard des livres comptables de l'entité pour obtenir des éléments probants indiquant que des informations financières sont mensongères ou qu'il y a un détournement d'actifs, ou aux fins de mise en œuvre des procédures d'audit. Ces compétences peuvent en outre être utiles à l'auditeur qui cherche à déterminer s'il y a contournement des contrôles par la direction ou des partis pris intentionnels de la direction dans l'information financière.

Exemples :

En matière d'expertise judiciaire, les compétences ou connaissances spécialisées peuvent se rapporter entre autres :

- à l'identification et l'évaluation des facteurs de risque de fraude ;
- à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
- à l'évaluation de l'efficacité des contrôles mis en place par la direction pour prévenir ou détecter les fraudes ;
- à l'analyse de l'authenticité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants ;
- à la collecte, l'analyse et l'évaluation des informations ou données au moyen d'outils et de techniques automatisés pour dégager des liens, constantes ou tendances pouvant indiquer une fraude ;
- à l'application du savoir concernant les manœuvres frauduleuses et des techniques d'entrevue, de collecte d'informations et d'analyse des données pour détecter les fraudes ;
- aux techniques d'entrevue à utiliser lors de discussions sur des sujets délicats avec la direction et les responsables de la gouvernance ;
- à l'analyse des informations financières et non financières au moyen d'outils et de techniques automatisés permettant de dégager des incohérences, inconstances ou anomalies qui peuvent indiquer des partis pris intentionnels de la direction ou résulter d'un contournement des contrôles par la direction.

- A36. Pour déterminer si l'équipe de mission a la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut prendre en considération notamment l'expertise dans les systèmes ou applications informatiques utilisés par l'entité, ou les outils ou techniques automatisés auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser l'audit (comme les tests sur un grand volume d'écritures de journal ou les estimations comptables complexes, en réponse à un risque important de contournement des contrôles par la direction).

Réalisation de la mission (Réf. : par. 23 et 24)

A37. Pour répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'associé responsable de la mission peut planifier la direction, la supervision et la revue des travaux, entre autres par :

- l'affectation de personnes supplémentaires ayant des compétences ou des connaissances spécialisées, dont des experts judiciaires et autres ;
- l'affectation à l'équipe de mission de personnes plus expérimentées ;
- le remaniement de l'équipe de mission pour confier aux membres plus expérimentés la mise en œuvre de certaines procédures pour les aspects de l'audit nécessitant une attention importante de l'auditeur.

A38. Selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, l'approche de l'associé responsable de la mission à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue peut prévoir un accroissement de l'étendue et de la fréquence des entretiens entre les membres de l'équipe de mission. Il peut être utile de le faire lorsque des événements ou des circonstances ont eu une incidence sur l'entité, ce qui peut mettre en lumière de nouveaux facteurs de risque de fraude ou permettre d'obtenir de nouvelles informations sur des facteurs existants (des exemples de facteurs de risque de fraude sont fournis à l'**Annexe 1**).

Exemples :

- Il y a un changement subit dans les activités ou la performance de l'entité (diminution des flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation attribuable à la conjoncture, qui amène la direction à mettre plus de pression pour atteindre les résultats cibles annoncés).
- Des changements imprévus surviennent parmi les membres de la haute direction de l'entité (démission subite du chef des finances, sans explication, qui ouvre la porte à la perpétration de fraude par des employés du service des finances, puisqu'il n'y a plus de surveillance par la haute direction).

Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance

(Réf. : par. 25)

A39. Une communication bilatérale efficace entre l'auditeur et la direction ou les responsables de la gouvernance facilite l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A40. L'étendue des communications de l'auditeur avec la direction et les responsables de la gouvernance est fonction des faits et circonstances propres à l'entité en ce qui concerne la fraude ainsi que de l'avancement et du résultat des procédures d'audit relatives à la fraude mises en œuvre dans le cadre de la mission d'audit.

A41. Le calendrier approprié des communications peut varier selon l'importance et la nature de la question en cause relative à la fraude ainsi que selon les mesures que la direction ou les responsables de la gouvernance sont censés prendre.

Exemples :

- Faire les demandes d'informations auprès de la direction et des responsables de la gouvernance exigées selon les alinéas 34 c), 34 d) et 35 b) le plus tôt possible dans la mission d'audit, par exemple lors de la communication faite par l'auditeur au sujet des questions de planification.
- Lorsque l'auditeur applique la norme ISA 701, communiquer son point de vue préliminaire sur les questions clés de l'audit relatives à la fraude lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit.
- Tenir des discussions avec la direction et les responsables de la gouvernance à mesure que sont obtenus des éléments probants pertinents en ce qui concerne l'évaluation par l'auditeur de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité et des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces discussions peuvent s'inscrire dans la communication par l'auditeur des constatations importantes découlant de l'audit.
- Communiquer, en temps opportun selon la norme ISA 265⁴⁸, les déficiences importantes du contrôle interne (y compris les contrôles de prévention ou de détection des fraudes) au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux responsables de la gouvernance pour leur permettre de prendre sans tarder les mesures correctrices nécessaires.

Attribution de la responsabilité de communiquer avec la direction et les responsables de la gouvernance aux membres appropriés de l'équipe de mission

- A42. La norme ISA 220 (révisée)⁴⁹ traite de la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard des ressources affectées à la mission et de la réalisation de la mission. Vu la nature et le caractère délicat d'une fraude, en particulier lorsqu'elle implique la haute direction, il est également important pour satisfaire aux exigences relatives aux communications de la présente norme ISA d'attribuer l'exécution de tâches ou la prise de mesures à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises, de même que d'assurer une direction, une supervision et une revue appropriées de leurs travaux. Cela demande notamment de faire appel à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises aux fins de communication des questions relatives à la fraude à la direction et aux responsables de la gouvernance.
- A43. La norme ISA 220 (révisée)⁵⁰ traite de la responsabilité de l'associé responsable de la mission de veiller à ce que les membres de l'équipe de mission soient informés des règles de déontologie pertinentes. Par exemple, le Code de l'IESBA exige la conformité avec le principe d'intégrité, à savoir de faire face aux dilemmes et aux situations difficiles ou de remettre en question les autres, d'une manière qui convient dans les circonstances, lorsque la situation le demande. Il est primordial, en particulier pour les membres de l'équipe de mission qui interagiront avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de questions relatives à la fraude, de tenir compte du message à communiquer et de la manière dont il faut le faire.

⁴⁸ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

⁴⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25 à 34.

⁵⁰ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 17.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 26)

A44. Comme il est précisé dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵¹, l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité est un processus dynamique et itératif de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations qui se poursuit tout au long de l'audit. Par conséquent, l'auditeur peut revoir ses attentes au sujet des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes en fonction des nouvelles informations obtenues.

Informations provenant d'autres sources (Réf. : par. 27)

A45. Certaines informations provenant d'autres sources et obtenues conformément aux paragraphes 15 et 16 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) peuvent aider à identifier les facteurs de risque de fraude, parce qu'elles renseignent sur :

- l'entité, son secteur d'activité et les risques d'entreprise connexes, lesquels peuvent créer des pressions sur l'entité pour qu'elle atteigne certains résultats financiers ciblés ;
- l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques ainsi que sa volonté de corriger rapidement les déficiences importantes du contrôle interne dont elle a connaissance ;
- les difficultés que pose l'application du référentiel d'information financière applicable au vu de la nature et des circonstances de l'entité qui peuvent créer des circonstances favorables à la perpétration et la dissimulation d'activités financières frauduleuses par la direction.

A46. Pour un audit initial réalisé selon la norme ISA 510⁵², l'auditeur successeur pressenti peut, dans certaines circonstances et sous réserve des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, demander au prédécesseur de lui fournir des informations concernant les cas de fraudes avérées ou suspectées. Les informations ainsi obtenues peuvent fournir des indications sur la présence de facteurs de risque de fraude ou sur des fraudes avérées ou suspectées.

Examen rétrospectif du dénouement des estimations comptables antérieures (Réf. : par. 28)

A47. L'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction relativement aux estimations comptables reflétées dans les états financiers de la période précédente a pour but d'apprécier s'il existe des indications d'un parti pris possible de la direction. Cette appréciation n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés par l'auditeur quant aux estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 29)

A48. Comme l'explique la norme ISA 220 (révisée)⁵³, l'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité de la mise en place d'un environnement où l'importance des communications

⁵¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A48.

⁵² Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.

⁵³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 14.

ouvertes et rigoureuses au sein de l'équipe de mission est mise en évidence. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission permettent à ces derniers, en s'appuyant sur leurs compétences, leurs connaissances et leur expérience, d'échanger promptement des idées afin de déterminer où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

- A49. Des personnes ayant des compétences ou connaissances spécialisées, dont des experts judiciaires et autres, peuvent être invitées à participer aux entretiens entre les membres de l'équipe de mission pour donner des explications plus approfondies sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité. La qualité des échanges en question peut être rehaussée par la participation et les avis d'experts ayant des compétences ou des connaissances spécialisées.
- A50. Un tel échange d'idées peut aider l'auditeur à se forger une première opinion sur le ton donné par la direction. Il peut alors être question des actions et comportements de la direction et des responsables de la gouvernance, notamment quant à savoir si des mesures claires et cohérentes sont prises et s'il y a des communications à l'échelle de l'entité au sujet de l'intégrité et du comportement éthique.
- A51. Voici quelques approches pouvant contribuer à stimuler l'échange d'idées :
- Scénarios hypothétiques – il peut être utile d'y recourir pour déterminer si des événements ou circonstances font qu'un ou plusieurs membres de la direction, responsables de la gouvernance ou employés de l'entité ont des motifs ou subissent des pressions pour commettre une fraude ou s'il y a des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte et, dans l'affirmative, pour examiner comment la fraude pourrait être commise.
 - Outils et techniques automatisés – ils peuvent servir dans la discussion sur la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives résultant de fraudes. On peut notamment penser aux techniques qui permettent d'acquérir une meilleure compréhension des motifs et pressions, par exemple l'analyse comparative sectorielle par ratio financier pour mettre en lumière des ratios ou tendances défavorables par rapport à la concurrence.
- A52. L'échange d'idées peut porter, entre autres, sur la question de savoir :
- si les interactions observées par l'équipe de mission entre les membres de la direction (par exemple entre le chef de la direction et le chef des finances) ou entre la direction et les responsables de la gouvernance peuvent donner à penser qu'il y a un manque de coopération ou de respect mutuel entre les parties, ce qui peut indiquer l'existence d'un environnement propice aux fraudes ;
 - si l'équipe de mission a eu connaissance de changements inhabituels ou inexplicables dans le comportement ou le train de vie de membres de la direction ou d'employés qui peuvent indiquer la possibilité d'activités frauduleuses ;
 - si des informations connues (appries en lisant des publications spécialisées, des rapports publiés par des autorités de réglementation, etc.) sur des fraudes ayant donné lieu à des anomalies dans les états financiers d'entités du même secteur d'activité ou de la même région géographique, par exemple, peuvent être un indice de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes pour l'entité audité ;

- si la direction présente ou omet des informations de manière à entraver la bonne compréhension des états financiers de l'entité (trop d'informations non significatives, libellé imprécis ou ambigu, informations manquantes, notamment sur les opérations de financement hors bilan et les contrats de location, etc.) ;
- s'il existe des événements ou circonstances susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (par exemple l'échéance d'un brevet pharmaceutique qui se traduit par une diminution des produits) qui font que la direction peut subir des pressions ou avoir des motifs pour commettre une fraude dans le but de dissimuler une incertitude significative quant à cette capacité ;
- si l'entité a un nombre important de relations et d'opérations avec des parties liées (par exemple une structure organisationnelle complexe comptant plusieurs entités ad hoc contrôlées par la direction), ce qui peut créer des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude par la direction (gonfler les résultats, dissimuler une dette, etc.) ;
- si l'entité compte des relations avec des tiers qui posent un facteur de risque de fraude ou un risque de fraude commise par ces tierces parties.

Exemples :

- Compte tenu de la compréhension qu'il a acquise des activités de traitement de l'information de l'entité, l'auditeur relève un facteur de risque de fraude (c'est-à-dire une occasion de commettre une fraude) du fait du manque de surveillance par la direction à l'égard de processus importants externalisés à un fournisseur de services.
- Pendant l'audit, l'auditeur apprend qu'un client de l'entité a fourni des documents falsifiés pour obtenir frauduleusement des conditions de règlement avantageuses de la part de celle-ci. En réponse à cette fraude commise par une autre partie, il a mis en œuvre des procédures d'audit conformément aux paragraphes 55 à 59 qui lui ont permis d'identifier une anomalie significative concernant la recouvrabilité du prêt.

A53. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission et les membres clés de l'équipe peuvent également, s'il convient de le faire, en profiter pour :

- rappeler l'importance toute particulière de faire preuve de scepticisme tout au long de l'audit et ainsi garder en tête les anomalies significatives résultant de fraudes qui pourraient exister ;
- rappeler aux membres de l'équipe de mission leur rôle qui est de servir l'intérêt public en réalisant des missions d'audit de qualité et l'importance de faire preuve d'objectivité pour être à même de faire une appréciation critique des éléments probants obtenus de personnes qui exécutent ou non des fonctions d'information financière ou de comptabilité, ou qui sont externes à l'entité ;
- réfléchir aux procédures d'audit qui peuvent être choisies pour répondre adéquatement aux possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité, y compris se demander si certains types de procédures d'audit pourraient être plus efficaces que d'autres et comment intégrer un élément d'imprévisibilité dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

Mise en œuvre de procédures analytiques et identification de corrélations inhabituelles ou inattendues
(Réf. : par. 31)

A54. Dans le cadre des procédures analytiques qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁴, il se peut que l'auditeur relève des variations ou corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.

Exemple :

Il se peut que l'auditeur relève une corrélation inattendue concernant les obligations d'État détenues par l'entité dont l'évaluation par l'entité serait restée stable dans un contexte de hausse des taux d'intérêt par les banques centrales pour contrer l'inflation, hausse qui a entraîné une dépréciation de la valeur des obligations d'État sur les marchés.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 32)

A55. Les facteurs de risque de fraude sont loin d'avoir tous la même importance. Certains des facteurs sont présents dans des entités dont la situation particulière ne présente pas de risques d'anomalies significatives. Par conséquent, il faut exercer son jugement professionnel pour déterminer si les facteurs de risque de fraude, seuls ou en association avec d'autres, indiquent qu'il y a des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A56. L'**Annexe 1** présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant trait aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes, seules ou en association avec d'autres, en cas de fraude :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude ;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude ;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Il se peut que les facteurs de risque de fraude qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas facilement décelables par l'auditeur. Il peut néanmoins arriver qu'il prenne connaissance d'informations indiquant la présence de tels facteurs, notamment grâce à la compréhension qu'il est tenu d'acquérir de l'environnement de contrôle de l'entité⁵⁵. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'**Annexe 1** couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples, et d'autres facteurs de risque peuvent exister.

A57. La taille, la complexité et la structure de propriété de l'entité ont une incidence importante sur la prise en considération des facteurs de risque de fraude. Par exemple, tout dépendant de la nature et des

⁵⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 b).

⁵⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

circonstances de l'entité, il peut y avoir des facteurs qui limitent les agissements répréhensibles de la part de la direction, notamment :

- une surveillance efficace de la part des responsables de la gouvernance ;
- une fonction d'audit interne efficace ;
- l'existence et l'application effective d'un code de bonne conduite écrit.

De plus, la prise en considération des facteurs de risque de fraude au niveau d'un secteur d'exploitation peut fournir un éclairage différent de celui obtenu à l'échelle de l'entité.

Adaptabilité

A58. Dans le cas d'une petite entité ou d'une entité peu complexe, certaines ou l'ensemble de ces considérations peuvent être inapplicables ou de moindre importance. Par exemple, il se peut qu'une petite entité ou une entité peu complexe ne dispose pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elle ait néanmoins développé une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction. De manière générale, le fait que la direction soit assumée dans une petite entité ou dans une entité peu complexe par une seule personne n'indique pas forcément que la direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée à l'égard du contrôle interne et du processus d'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir des autorisations de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraudes commises par les employés. Le fait que la direction soit assumée par une seule personne crée cependant un environnement propice au contournement des contrôles par la direction.

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité

Compréhension de l'entité et de son environnement (Réf. : alinéa 33 a))

Structure organisationnelle et structure de propriété, gouvernance, objectifs et stratégie, et dispersion géographique de l'entité (Réf. : sous-alinéa 33 a)i))

A59. La compréhension de la structure organisationnelle et de la structure de propriété de l'entité aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. Une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques inhabituelles peut indiquer la présence d'un tel facteur.

Exemple :

Lorsqu'il y a des opérations intragroupe complexes, il est d'autant plus facile de manipuler les soldes ou de créer des opérations fictives.

A60. La compréhension des modalités de gouvernance de l'entité aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. Par exemple, des modalités de gouvernance ou de reddition de comptes qui sont défaillantes peuvent affaiblir la surveillance et créer des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude (voir également les paragraphes A68 à A77). Dans une entité qui est grande ou complexe, il se peut que la responsabilité de surveiller les processus visant à identifier les fraudes au sein de l'entité et à y répondre ait été confiée à un membre de la haute direction ou à une personne désignée.

Exemple :

Si l'entité a entrepris un important virage numérique et que les modalités de gouvernance sont défaillantes pour ce qui concerne les technologies récemment mises en place ayant une incidence sur des aspects du système d'information de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers, cela peut créer des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude.

- A61. La compréhension des objectifs et de la stratégie de l'entité aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. Parce qu'ils influencent les attentes internes et externes, les objectifs et la stratégie peuvent être à l'origine de pressions quant à l'atteinte de cibles de performance financière.

Exemple :

Lorsque la stratégie de croissance de l'entité est très audacieuse, il se peut que le personnel de l'entité subisse des pressions l'incitant à commettre des fraudes pour atteindre les objectifs fixés.

- A62. La compréhension de la dispersion géographique de l'entité aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. Il est possible que les endroits où l'entité exerce certaines de ses activités soient propices aux fraudes ou à d'autres actes illégaux ou contraires à l'éthique pouvant faciliter ou dissimuler les fraudes.

Exemples :

- Des cadres légaux et réglementaires trop permissifs qui créent un environnement propice à la communication d'informations financières mensongères, vu le manque de conséquences importantes.
- Les centres financiers extraterritoriaux dont les règlements ne sont pas très stricts et qui ont des incitations fiscales pouvant faciliter la fraude au moyen du blanchiment d'argent.
- Le fait que le recours à des pots-de-vin comme moyen de dissimuler une fraude soit profondément ancré dans les normes culturelles et considéré comme une pratique commerciale reconnue.

Secteur d'activité (Réf. : sous-alinéa 33 a)ii))

- A63. La compréhension du secteur d'activité de l'entité aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. L'auditeur peut acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si l'entité exerce ses activités :

- dans un secteur où il y a davantage de motifs pour commettre une fraude (par exemple, dans le secteur de la construction, les méthodes de comptabilisation des produits peuvent être complexes et nécessiter une grande part de jugement, ce qui peut créer des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude) ;
- dans un secteur où les pressions sont fortes (tel qu'un secteur dans lequel le niveau de concurrence est élevé ou le marché est saturé, et où les marges sont en baisse). De telles pressions peuvent inciter à commettre une fraude, car il peut être particulièrement difficile d'atteindre les cibles de performance financière ;

- dans un secteur propice au blanchiment d'argent (par exemple, le secteur bancaire et le secteur des jeux vidéo et des jeux de hasard peuvent être particulièrement propices au blanchiment d'argent et, de ce fait, à la fraude).

Mesures de la performance, internes ou externes, qui sont utilisées (Réf. : sous-alinéa 33 a)iii))

A64. Les mesures de la performance, internes ou externes, peuvent faire subir des pressions à l'entité, lesquelles peuvent avoir pour effet d'inciter la direction ou les employés à prendre des mesures inappropriées pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers trompeurs. Les mesures de la performance internes peuvent comprendre les évaluations de la performance des employés et les politiques de rémunération au rendement. Les mesures de performance externes peuvent comprendre les attentes des actionnaires, des analystes ou d'autres utilisateurs.

Exemple :

L'auditeur peut avoir recours à des outils et à des techniques automatisés, comme l'analyse de données ventilées (par secteur d'activité ou par gamme de produits, par exemple), pour relever les incohérences ou les anomalies dans les données servant à calculer les mesures de la performance.

A65. L'auditeur peut envisager d'écouter les conférences téléphoniques avec les analystes concernant les résultats de l'entité ou de lire les rapports de recherche des analystes. Il pourrait en tirer des renseignements utiles pour savoir si les analystes ont des attentes trop ambitieuses ou irréalistes quant à la performance financière de l'entité. Cela pourrait aussi lui permettre d'en savoir plus sur l'attitude de la direction à l'égard de ces attentes en observant la façon dont celle-ci interagit avec les analystes. Si la direction s'engage à satisfaire les attentes trop ambitieuses des analystes, cela peut indiquer qu'elle subit des pressions l'incitant à manipuler des indicateurs clés de performance et qu'elle pourrait rationaliser une telle manipulation.

A66. Parmi les autres questions que l'auditeur peut prendre en considération, il y a :

- les régimes de rémunération des membres de la direction. Lorsqu'une part importante des régimes de rémunération des membres de la direction dépend de l'atteinte de cibles financières, la direction peut avoir un motif l'incitant à manipuler les résultats financiers ;
- les rapports concernant les ventes à découvert, la couverture médiatique négative ou les rapports d'analystes négatifs. Lorsque la direction subit de fortes pressions ou fait l'objet d'une attention soutenue, elle peut avoir un motif l'incitant à manipuler les résultats financiers.

Compréhension du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité (Réf. : alinéa 33 b))

A67. Voici des éléments concernant les aspects du référentiel d'information financière applicable que l'auditeur peut prendre en considération lorsqu'il acquiert une compréhension des secteurs où il pourrait y avoir une vulnérabilité accrue aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude :

- les aspects du référentiel d'information financière applicable qui exigent :

- une base d'évaluation impliquant le recours à une méthode complexe pour ce qui concerne une estimation comptable,
 - des jugements importants de la part de la direction, comme les estimations comptables qui présentent un degré élevé d'incertitude d'estimation ou les cas où aucun traitement comptable n'a encore été établi pour des produits financiers nouveaux ou émergents (par exemple, certains types d'actifs numériques),
 - une expertise dans un domaine autre que la comptabilité (en matière de calculs actuariels, d'évaluations et de données techniques, par exemple), en particulier lorsque la direction est en mesure d'exercer une influence sur les experts de son choix, de diriger leurs travaux et d'orienter leurs conclusions ;
- les changements dans le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, il se peut que la direction applique volontairement de manière incorrecte de nouvelles exigences comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir ;
 - la sélection et l'application des méthodes comptables par la direction. Par exemple, la méthode comptable retenue par la direction n'est pas cohérente avec celle qu'appliquent des entités similaires du même secteur d'activité ;
 - le montant retenu par la direction et comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers pour une estimation comptable.

Exemples :

- Il se peut que la direction ait systématiquement tendance à privilégier l'extrémité de la fourchette de résultats possibles lui permettant d'obtenir un résultat plus favorable sur le plan de l'information financière.
- Il est possible que la direction ait recours à un modèle appliquant une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement concerné.

Compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité

Environnement de contrôle

Culture de l'entité et importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques (Réf. : alinéa 34 a))

A68. La compréhension des aspects de l'environnement de contrôle de l'entité qui concernent la culture de l'entité et la compréhension de l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques aident l'auditeur à déterminer l'attitude et le ton de la direction à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes.

A69. Pour acquérir une compréhension de la mesure dans laquelle la direction montre qu'elle attache de l'importance au comportement éthique, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations auprès de la direction et des employés et prendre en considération des informations provenant de sources externes en ce qui concerne :

- la façon dont la direction montre, par ses actions, l'importance qu'elle attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques. Cet aspect est essentiel, car les employés sont plus susceptibles d'agir de façon éthique lorsque la direction attache elle-même de l'importance à l'intégrité et au comportement éthique ;
- les communications de l'entité concernant l'intégrité et les valeurs éthiques. Par exemple, il se peut que l'entité ait un énoncé de mission, un code d'éthique ou une politique sur la fraude stipulant ce qui est attendu du personnel de l'entité pour ce qui est de l'importance qu'il attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques dans la gestion du risque de fraude. Dans une entité qui est grande ou complexe, il se peut que la direction ait mis en place un processus selon lequel les employés sont tenus de confirmer annuellement qu'ils se sont conformés au code d'éthique de l'entité ;
- le fait que l'entité ait élaboré ou non des formations favorisant la sensibilisation aux fraudes. Par exemple, il est possible que l'entité exige des employés qu'ils suivent une formation sur l'éthique et le code de conduite au moment de leur embauche ou dans le cadre d'un programme de formation continue. Dans une entité qui est grande ou complexe, il se peut qu'une formation spécifique soit imposée aux personnes ayant un rôle dans la prévention et la détection des fraudes (par exemple, les personnes faisant partie la fonction d'audit interne) ;
- la façon dont la direction répond aux activités frauduleuses. Par exemple, si elle ferme les yeux sur des pratiques contraires à l'éthique qui sont mineures (telles que des petits vols ou de fausses notes de frais), cela peut indiquer qu'elle pourrait aussi le faire dans le cas de fraudes plus importantes commises par des employés clés.

A70. Selon sa nature et ses circonstances, l'entité peut avoir un programme de dénonciation en bonne et due forme, auquel cas l'acquisition d'une compréhension de ce programme peut aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. L'auditeur peut :

- acquérir une compréhension des dispositifs d'alerte qui s'inscrivent dans le programme de dénonciation (par exemple, ligne téléphonique, formulaires en ligne, dénonciation en personne), notamment en cherchant à savoir qui est responsable du programme, qui reçoit les alertes et comment l'entité répond aux problèmes soulevés. Dans une entité qui est grande ou complexe, l'absence de programme de dénonciation ou l'inefficacité du programme en place peut indiquer l'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle de l'entité ;
- inspecter les dossiers de dénonciation pour trouver, le cas échéant, des renseignements ou des plaintes pouvant être liés à des fraudes alléguées qui ne font pas l'objet d'une investigation par l'entité ou des informations qui pourraient soulever des questions quant à l'importance que la direction attache au fait de développer et d'entretenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
- effectuer un suivi relativement aux situations qui font l'objet d'une investigation par l'entité, puisque ces situations peuvent indiquer l'existence de fraudes suspectées ayant une incidence sur l'information financière et nécessitant une réponse de l'auditeur.

Surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : alinéa 34 b))

A71. Dans beaucoup de pays et territoires, les pratiques en matière de gouvernance sont bien développées et les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance de

l'évaluation des risques par l'entité, y compris les risques de fraude et les contrôles visant à répondre à ces risques. Étant donné que les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance et à la direction peuvent varier selon l'entité et d'un pays ou territoire à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne la nature de leurs responsabilités respectives pour pouvoir acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les personnes compétentes en ce qui concerne la prévention et la détection des fraudes⁵⁶.

- A72. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes commises par la direction, sur le caractère adéquat des contrôles visant à répondre aux risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.
- A73. L'efficacité de la surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance dépend de leur objectivité et de leur connaissance des contrôles que la direction a mis en place pour prévenir ou détecter les fraudes. Par exemple, la surveillance qu'ils exercent quant à l'efficacité des contrôles visant à prévenir ou à détecter les fraudes est un aspect important de leur rôle de surveillance, et l'objectivité avec laquelle ils évaluent cette efficacité est fonction de leur indépendance par rapport à la direction.

Adaptabilité

- A74. Dans certaines entités, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'une entité qui est petite ou peu complexe est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. Généralement, l'auditeur n'a alors aucune démarche à faire, vu l'absence de fonction de surveillance distincte des fonctions de direction.

Demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance (Réf. : alinéa 34 d))

- A75. L'auditeur peut aussi procéder à des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance concernant la manière dont l'entité évalue les risques de fraude, les contrôles qu'elle a mis en place pour prévenir ou détecter les fraudes, sa culture et l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques.
- A76. Les demandes d'informations précises concernant les secteurs qui sont vulnérables aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes commises par la direction peuvent se rapporter à la fois au risque inhérent et au risque lié au contrôle. Elles peuvent notamment porter sur les jugements portés par la direction quant au traitement comptable d'estimations comptables complexes ou d'opérations inhabituelles ou complexes (y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux) qui peuvent être susceptibles de faire l'objet d'informations financières mensongères.

⁵⁶ Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, fournissent des indications sur les personnes avec qui l'auditeur devrait communiquer, notamment dans les cas où la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

- A77. En demandant aux responsables de la gouvernance s'ils ont connaissance de déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité concernant la prévention et la détection des fraudes, l'auditeur peut obtenir des renseignements qui lui seront utiles pour évaluer les composantes du système de contrôle interne de l'entité. En effet, les réponses à ces demandes d'informations peuvent faire ressortir des conditions, présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, qui créent des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude ou qui sont susceptibles d'influencer l'attitude de la direction ou sa capacité de rationaliser l'acte frauduleux. Par exemple, la compréhension des motifs ou des pressions pouvant amener la direction à avoir un parti pris, intentionnel ou non, peut fournir à l'auditeur un éclairage sur le processus d'évaluation des risques par l'entité ainsi que les risques d'entreprise. La prise en considération par l'auditeur de l'incidence des conditions sur le caractère raisonnable des hypothèses importantes de la direction et sur les attentes de celle-ci peut être influencée par de tels renseignements.
- A78. Lorsque la capacité des responsables de la gouvernance d'évaluer objectivement les actions de la direction est insuffisante ou réduite, l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques ou procédures d'audit complémentaires ou d'obtenir un avis juridique, ou encore se demander s'il y a lieu ou non de poursuivre la mission d'audit.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

Processus de l'entité visant à identifier et à évaluer les risques de fraude, et à y répondre (Réf. : alinéa 35 a))

- A79. Il se peut que la direction mette fortement l'accent sur la prévention de la fraude en mettant en place un programme de gestion des risques de fraude. La conception d'un tel système peut dépendre de la nature et de la complexité de l'entité et comporter les éléments suivants :
- l'établissement de politiques de gouvernance concernant les risques de fraude ;
 - la réalisation d'une évaluation des risques de fraude ;
 - la conception et le déploiement d'activités de contrôle visant la prévention et la détection des fraudes ;
 - la réalisation d'investigations ;
 - le suivi et l'évaluation du programme en ce qui a trait à la gestion du risque de fraude global.

Identification des risques de fraude (Réf. : sous-alinéa 35 a)i))

- A80. Le processus suivi par l'entité pour l'identification des risques de fraude peut inclure l'évaluation des motifs et des pressions pour commettre une fraude et des occasions de le faire, ou de la vulnérabilité de l'entité aux fraudes commises par des tiers. Un tel processus peut aussi tenir compte de la possibilité que la direction contourne les contrôles ainsi que des secteurs où il pourrait y avoir des déficiences du contrôle, telles que la non-séparation des tâches.
- A81. Lorsque des exigences légales ou réglementaires s'appliquent, la direction peut considérer les risques liés au détournement d'actifs ou aux informations financières mensongères au regard de la conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires. Par exemple, un risque de fraude peut impliquer la préparation d'informations inexactes visant à rehausser la performance de l'entité qui

est rapportée dans un document déposé auprès des autorités de réglementation et, de ce fait, à éviter que celles-ci procèdent à une inspection ou imposent des pénalités.

Évaluation de l'importance des risques de fraude qui ont été identifiés et réponse à l'évaluation des risques de fraude (Réf. : sous-alinéas 35 a)ii) et iii))

- A82. Il existe plusieurs approches que la direction peut utiliser pour évaluer les risques de fraude, et l'approche retenue peut varier selon la nature et les circonstances de l'entité. Les résultats de cette évaluation peuvent aussi se présenter sous différentes formes, qu'il s'agisse de cotes de risque présentées sous forme de matrice complexe ou d'un simple texte descriptif.
- A83. Pour déterminer la probabilité de fraude, la direction peut tenir compte à la fois de la probabilité de réalisation et de la fréquence (c'est-à-dire du nombre d'actes frauduleux auxquels on peut s'attendre). Parmi les autres facteurs que l'entité peut prendre en considération pour déterminer la probabilité de fraude, il y a le volume d'opérations et l'avantage, d'un point de vue quantitatif, que pourraient en tirer les personnes commettant la fraude.
- A84. La direction peut répondre à la probabilité d'un risque de fraude en prenant des mesures qui s'inscrivent dans d'autres composantes du système de contrôle interne de l'entité ou en apportant des changements à certains aspects de l'entité ou de son environnement. Pour répondre aux risques de fraude, l'entité peut choisir de cesser ses activités dans certains emplacements, de revoir l'attribution des pouvoirs conférés au personnel clé ou de modifier des aspects de son modèle d'entreprise.
- A85. Les contrôles conçus pour prévenir ou détecter les fraudes sont généralement classés en deux catégories, à savoir les contrôles de prévention (conçus pour prévenir la réalisation d'événements ou d'opérations de nature frauduleuse) et les contrôles de détection (conçus pour détecter les événements ou opérations de nature frauduleuse après leur réalisation). Pour répondre aux risques de fraude, l'entité peut avoir recours à une combinaison de contrôles manuels et automatisés de prévention et de détection des fraudes lui permettant de surveiller les indices de fraude au regard de son degré de tolérance au risque.

Exemples :

Contrôles de prévention

- Les moyens (délégation de pouvoir, autorisations et autres instructions) permettant d'identifier clairement et de consigner dans la documentation les personnes ayant le pouvoir de prendre des décisions.
- Les contrôles d'accès, dont ceux qui assurent la sécurité physique des actifs contre les accès, acquisitions, utilisations ou cessions non autorisés et ceux qui visent à prévenir les accès non autorisés à l'environnement informatique et aux informations de l'entité, comme les technologies d'authentification.
- Les contrôles afférents au processus visant la conception, la programmation et la mise à l'essai de changements touchant le système informatique, ainsi que l'intégration de ces changements.
- Les vérifications préembauche, les périodes d'essai, les tests d'aptitude ou les contrôles de sécurité visant à évaluer l'intégrité des nouveaux employés, fournisseurs ou tiers.

- Les mécanismes qui empêchent l'extraction non autorisée ou non détectée d'informations confidentielles ou sensibles de l'environnement informatique.

Contrôles de détection

- Les relevés des écarts qui font ressortir, aux fins d'investigation plus poussée, les activités qui sont inhabituelles ou qui sortent du cadre normal des activités.
- Les mécanismes permettant aux employés de l'entité et aux tiers de communiquer de façon anonyme ou confidentielle aux bonnes personnes au sein de l'entité les fraudes avérées ou suspectées.
- Les logiciels de détection des fraudes intégrés à l'infrastructure informatique qui analysent automatiquement les données sur les opérations ou qui permettent à l'entité de surveiller et d'analyser les données pour détecter les éléments inhabituels, anormaux ou inattendus pouvant indiquer l'existence d'une fraude.

A86. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes que la direction n'a pas relevés, il lui faut déterminer si ces risques auraient normalement dû être identifiés dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité et, si tel est le cas, acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles ces risques n'ont pu être identifiés dans le cadre de ce processus⁵⁷.

Adaptabilité

A87. Pour certaines entités dont la nature et les circonstances sont complexes, comme celles qui exercent leurs activités dans les secteurs des banques ou de l'assurance, il se peut que les contrôles de prévention et de détection mis en place soient plus complexes. Cette particularité pourrait avoir une incidence sur la mesure dans laquelle l'auditeur aura besoin de compétences spécialisées pour l'aider à acquérir une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité.

A88. Dans les petites entités ou les entités peu complexes, en particulier dans celles qui sont gérées par un propriétaire-dirigeant, la manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité est conçu, mis en place et maintenu peut varier selon la taille et la complexité de celle-ci. Même si l'entité n'a pas de processus en bonne et due forme et de politiques ou procédures consignées, l'auditeur demeure tenu d'acquérir une compréhension de la façon dont la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, s'y prennent pour identifier les risques de fraude liés au détournement d'actifs et aux informations financières mensongères et, lorsque de tels risques sont identifiés, pour en évaluer l'importance.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 35 b))

A89. Du fait que la direction assume la responsabilité du système de contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers, il convient que l'auditeur s'entretienne avec elle de l'évaluation qu'elle a faite des risques de fraude et des contrôles en place pour les prévenir ou les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence de cette évaluation varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, il se peut que la direction procède à des évaluations détaillées sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres entités, la direction peut procéder à des évaluations

⁵⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 23.

moins structurées et moins fréquentes. La nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction sont des informations utiles à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas réalisé d'évaluation des risques de fraude peut, dans certaines circonstances, indiquer qu'elle n'accorde pas suffisamment d'importance au contrôle interne.

- A90. Les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction peuvent fournir à l'auditeur des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes commises par des employés. Il est toutefois peu probable qu'elles lui fournissent des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction. Les réponses aux demandes d'informations adressées à d'autres personnes au sein de l'entité peuvent fournir des renseignements supplémentaires sur les contrôles de prévention des fraudes, le ton donné par la direction et la culture de l'entité.

Exemples :

Voici d'autres personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations sur l'existence ou la suspicion de fraudes :

- le personnel d'exploitation qui ne participe pas directement au processus d'information financière ;
- les employés à différents niveaux hiérarchiques ;
- les employés qui interviennent dans le lancement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux qui supervisent ces personnes ou assurent un suivi de leur travail ;
- le conseiller juridique interne ;
- le responsable de l'éthique ou de la conformité, ou son équivalent ;
- la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraude.

- A91. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, l'auditeur fait preuve d'esprit critique dans son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations et il se peut qu'il juge nécessaire que les réponses obtenues soient corroborées par des informations provenant d'autres sources.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

Évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles de prévention ou de détection des fraudes (Réf. : alinéa 36 a))

- A92. Pour comprendre les aspects du processus de l'entité se rapportant aux évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité des contrôles de prévention ou de détection des fraudes, ainsi qu'à l'identification et à la correction des déficiences du contrôle relevées à cet égard, l'auditeur peut notamment se demander :

- si la direction a identifié des établissements ou des secteurs d'activité qui sont plus susceptibles que d'autres de présenter un risque de fraude et si elle a pris des moyens pour les surveiller ;

- comment l'entité effectue le suivi des processus d'atténuation des risques de fraude pour chacune des composantes du contrôle interne, y compris le suivi de l'efficacité du fonctionnement des contrôles de lutte contre la fraude, et s'assure que les déficiences du contrôle font l'objet de mesures correctives, au besoin.

Demandes d'informations auprès des auditeurs internes (Réf. : par. 36 b)

- A93. La fonction d'audit interne d'une entité peut mener des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de cette entité, et peut ainsi être amenée à identifier des fraudes ou à intervenir tout au long du processus d'investigation d'une fraude. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne peuvent donc fournir à l'auditeur des informations utiles sur les fraudes avérées ou suspectées, ou les allégations de fraudes, et sur les risques de fraude.
- A94. La norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 610 (révisée en 2013) définissent des exigences et fournissent des indications utiles pour les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne⁵⁸.

Exemples :

Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et de la norme ISA 610 (révisée en 2013) en ce qui concerne les fraudes, l'auditeur peut notamment procéder à des demandes d'informations sur :

- l'évaluation des risques de fraude par l'entité ;
- les contrôles de l'entité visant la prévention ou la détection des fraudes ;
- la culture de l'entité et l'importance que la direction attache à l'intégrité et aux valeurs éthiques ;
- l'existence ou non de cas de contournement des contrôles par la direction dont la fonction d'audit interne a connaissance ;
- le cas échéant, les procédures que la fonction d'audit interne a mises en œuvre au cours de l'exercice pour détecter les fraudes et la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures ;
- le cas échéant, les procédures que la fonction d'audit interne a mises en œuvre pour investiguer les fraudes et les cas suspectés de non-respect du code d'éthique et des valeurs de l'entité, et la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures ;
- le cas échéant, les rapports ou les communications sur les fraudes que la fonction d'audit interne a préparés et la question de savoir si la direction et les responsables de la

⁵⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 a) et sous-alinéa 24 a)ii), et norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante aux constatations tirées de ces rapports ou communications ;

- les déficiences du contrôle que la fonction d'audit interne a constatées en ce qui concerne la prévention et la détection des fraudes, et la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante à ces constatations.

Système d'information et communications (Réf. : par. 37)

- A95. La compréhension à acquérir concernant les aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers englobe la manière dont l'entité effectue le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre général — transfert qui se fait habituellement au moyen d'écritures de journal, courantes ou non, automatisées ou manuelles. Cette compréhension permet à l'auditeur d'identifier l'ensemble des écritures de journal et autres ajustements faisant partie de la population à tester conformément à l'alinéa 50 b). L'acquisition d'une compréhension de cette population peut éclairer l'auditeur quant aux écritures de journal et aux autres ajustements qui peuvent être susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées et, de ce fait, l'aider à concevoir et à mettre en œuvre les procédures d'audit à l'égard des écritures de journal et des autres ajustements, conformément aux alinéas 50 c) et d).
- A96. D'autres aspects à prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et autres ajustements à tester, y compris des points sur lesquels la compréhension requise éclaire l'auditeur, sont énoncés à l'**Annexe 4**.
- A97. Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut tenir compte des changements liés à l'environnement informatique. L'ajout de nouvelles applications informatiques ou l'amélioration de l'infrastructure informatique (par exemple, des changements dans les bases de données servant au traitement ou au stockage des opérations) peuvent en effet avoir une incidence sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes ou donner lieu à des points vulnérables dans l'environnement informatique. Il peut aussi y avoir une plus grande vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude lorsque le déclenchement ou le traitement d'opérations ou le traitement de l'information sont effectués au moyen d'applications informatiques complexes, telles que des applications faisant appel à l'intelligence artificielle ou à des algorithmes d'apprentissage automatique pour le calcul et le déclenchement des écritures comptables. Dans ces circonstances, l'auditeur peut affecter à la mission des personnes ayant des compétences et des connaissances spécialisées, tels des experts judiciaires et des experts en informatique, ou des personnes ayant une plus grande expérience.

Activités de contrôle (Réf. : par. 38)

- A98. La direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'accepter, compte tenu de la nature et des circonstances de l'entité. Pour déterminer les contrôles à mettre en place dans le but de prévenir ou de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

A99. La norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁹ exige que, dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur acquière une compréhension des contrôles afférents aux écritures de journal, évalue la conception de ces contrôles et détermine s'ils ont été mis en place. Cette compréhension est axée sur les contrôles afférents aux écritures de journal qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, au niveau des assertions. Les paragraphes 49 et 50 de la présente norme ISA exigent de l'auditeur qu'il vérifie le caractère approprié des écritures de journal et mettent l'accent sur les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (voir l'**Annexe 4** pour d'autres aspects à prendre en considération concernant les tests sur les écritures de journal).

A100. Par ailleurs, les informations tirées de la compréhension des contrôles afférents aux écritures de journal conçus pour la prévention ou la détection des fraudes — ou de l'absence de tels contrôles — peuvent également être utiles pour identifier les facteurs de risque de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A101. Voici des exemples de contrôles généraux informatiques qui peuvent permettre de répondre aux risques découlant du recours à l'informatique et qui peuvent aussi être utiles à la prévention ou à la détection des fraudes.

Exemples :

- Contrôles visant la séparation des droits d'accès aux fins de l'apport de changements à l'environnement de production (utilisateur final).
- Contrôles d'accès servant à la gestion :
 - des accès privilégiés, comme les contrôles afférents aux droits d'administrateur ou aux droits des utilisateurs avec pouvoir ;
 - de l'attribution, comme les contrôles autorisant la modification des privilèges d'accès des utilisateurs existants, y compris pour les comptes non personnels ou les comptes génériques qui ne sont associés à aucune personne en particulier au sein de l'entité.
- Examen des journaux des systèmes qui permettent de suivre l'accès aux systèmes d'information, de surveiller l'activité des utilisateurs et de signaler à la direction les atteintes à la sécurité.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 39)

A102. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité, il se peut que l'auditeur détermine que certains des contrôles de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriés à la nature et aux circonstances de l'entité, ce qui peut lui servir d'indicateur utile au moment d'identifier les déficiences du contrôle interne qui sont pertinentes pour la prévention et la détection des fraudes. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle pertinentes pour la prévention ou la détection des fraudes, il peut prendre en considération l'incidence de ces déficiences sur les procédures d'audit complémentaires à concevoir conformément à la norme ISA 330.

⁵⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii) et alinéa 26 d).

A103. L'alinéa 61 c) de la présente norme ISA et la norme ISA 265⁶⁰ établissent d'autres exigences concernant les déficiences relevées dans le contrôle interne.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 40 a))

A104. En vue de déterminer la réponse appropriée à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être utile pour l'auditeur de déterminer d'abord s'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers ou au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir.

Exemples :

Voici des exemples d'assertions pertinentes et de catégories d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir connexes qui peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes :

- Exactitude ou évaluation des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients – il peut y avoir une estimation inexacte du montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis.
- Existence de soldes d'encaisse – les confirmations externes ou relevés de compte bancaire peuvent avoir été falsifiés ou altérés.
- Évaluation de soldes de comptes impliquant des estimations comptables complexes – en ce qui a trait aux soldes de comptes reposant sur des estimations comptables complexes (comme les comptes écarts d'acquisition et autres actifs incorporels, dépréciation des stocks, pertes de crédit attendues, passifs au titre des contrats d'assurance, passifs au titre des avantages du personnel, passifs environnementaux et provisions pour assainissement de l'environnement), il peut y avoir un degré élevé d'incertitude d'estimation, une importante subjectivité, ainsi qu'un parti pris de la direction dans les jugements portés à l'égard des événements ou situations futurs.
- Présentation du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies – il peut y avoir fausse déclaration (gestion du résultat) pour réduire les impôts et d'autres obligations légales, obtenir du financement, etc.
- Présentation des informations à fournir – qu'elles se rapportent aux passifs éventuels, aux arrangements hors bilan, aux garanties financières, aux clauses restrictives, à des mesures de la performance définies par la direction (c'est-à-dire qui sont différentes de celles établies dans le référentiel d'information financière applicable), etc., il se peut que des informations soient incomplètes ou inexactes, ou encore, qu'elles soient carrément omises.

A105. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁶¹, il se peut que l'auditeur détermine que les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Dans ce cas, il est tenu de mettre en œuvre des procédures supplémentaires

⁶⁰ Norme ISA 265, paragraphe 8.

⁶¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base.

Considérations propres aux entités du secteur public

A106. Un type de fraude qui peut s'avérer courant parmi les entités du secteur public est le détournement d'actifs, dont le détournement de fonds.

Exemple :

Il peut y avoir des facteurs de risque de fraude lorsqu'une personne avec un rôle important dans l'entité du secteur public a le pouvoir de prendre, pour l'entité en question, des engagements au sujet de dépenses de nature sensible (déplacements, hébergement, divertissement), et que ces dépenses lui procurent des avantages personnels.

Présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 41)

A107. La surévaluation des produits (en raison, par exemple, de l'enregistrement anticipé de produits ou de l'enregistrement d'opérations fictives) ou, à l'inverse, leur sous-évaluation (par exemple, dans le cas du report inapproprié de produits à une période ultérieure) sont fréquemment la source d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères.

A108. Les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Par exemple, dans les entités cotées, la direction peut subir des pressions ou avoir des motifs pour établir des informations financières mensongères par une comptabilisation inappropriée des produits lorsque, par exemple, le rendement est évalué en fonction de la croissance des produits ou des profits d'un exercice à l'autre. De même, les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits peuvent, par exemple, être plus élevés dans le cas des entités dont une partie importante des produits provient des ventes au comptant, ce qui ouvre la voie au vol, ou dont les méthodes de comptabilisation des produits sont complexes et vulnérables à un parti pris de la direction (détermination du pourcentage d'achèvement, licences de propriété intellectuelle, etc.).

A109. Le fait pour l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité l'aide à comprendre, en ce qui a trait aux produits, la nature des opérations les sous-tendant, les critères applicables à leur comptabilisation et les pratiques sectorielles appropriées. Cette compréhension l'aidera à identifier les événements ou conditions (voir ci-après) qui donneraient lieu à des facteurs de risque de fraude compte tenu des types de produits, des opérations génératrices de produits ou des assertions pertinentes.

Exemples :

- Des modifications apportées au référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne la comptabilisation des produits pourraient créer des circonstances favorables à la présentation d'informations financières mensongères par la direction, ou mettre en évidence

une déficience importante des contrôles aux fins de gestion de ces modifications, voire une absence de tels contrôles.

- Les principes comptables de l'entité concernant la comptabilisation des produits sont plus audacieux que ceux de pairs du secteur ou incohérents avec ceux-ci.
- L'entité exerce ses activités dans des secteurs en émergence.
- La comptabilisation des produits implique des estimations comptables complexes.
- Les produits comptabilisés sont tirés de contrats complexes (contrats de construction, contrats de production, accords à composantes multiples) et il y a un degré élevé d'incertitude d'estimation.
- Les éléments probants obtenus par la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques sont contradictoires.
- L'entité a l'habitude d'apporter des ajustements importants en raison d'une comptabilisation incorrecte des produits (notamment une comptabilisation prématurée des produits).
- Les circonstances indiquent que des produits fictifs sont comptabilisés.
- Les circonstances indiquent que des informations exigées sur les produits sont omises ou que les informations fournies sur les produits sont incomplètes ou inexactes (manipulation de la performance financière de l'entité par suite de pressions pour répondre aux attentes des investisseurs ou du marché, de motifs incitant la direction à maximiser une rémunération basée sur la performance financière de l'entité, etc.).

A110. S'il y a des facteurs de risque de fraude se rapportant à la comptabilisation des produits, il faut exercer son jugement professionnel pour déterminer s'ils indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Du fait de l'importance qu'ont les facteurs de risque de fraude (voir les paragraphes A55 à A57) qui se rapportent à la comptabilisation des produits, seuls ou en association avec d'autres, il est habituellement inapproprié pour l'auditeur d'écarter la présomption de l'existence de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

A111. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, d'écarter la présomption de l'existence de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. L'auditeur peut conclure qu'il n'y a pas de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits dans le cas où les facteurs de risque de fraude sont non importants.

Voici des exemples de produits pour lesquels il se peut que les facteurs de risque de fraude soient non importants :

- Loyers provenant d'une seule unité d'immeuble locatif ou de plusieurs immeubles locatifs ne comptant qu'un seul locataire.
- Prestation d'un type de service, à un prix fixe.
- Revente d'un type de bien acheté, à un prix fixe.

- Sources de produits accessoires simples, dont le montant est établi en fonction de taux fixes ou de taux officiels externes (intérêts ou dividendes tirés de placements pour lesquels les données d'entrée sont de niveau 1).

A112. L'alinéa 70 d) donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans les circonstances de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Risques importants de contournement des contrôles par la direction (Réf. : par. 42)

A113. La direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude puisqu'elle est en mesure de manipuler les documents comptables et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui semblent par ailleurs fonctionner efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction puisse varier d'une entité à l'autre, ce risque reste néanmoins présent dans toutes les entités. Voir aussi les paragraphes 48 à 53.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : par. 44)

A114. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est essentielle, en particulier lorsque les personnes qui, dans l'entité, sont bien au fait des procédures d'audit normalement mises en œuvre dans le cadre d'une mission peuvent aussi être mieux placées pour dissimuler des informations financières mensongères et le détournement d'actifs. Il est donc important que l'auditeur demeure ouvert aux nouvelles idées et aux points de vue différents lorsqu'il sélectionne les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Exemples :

- Mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur des soldes de comptes ou des informations à fournir qui n'ont pas été jugés comme étant significatifs ou susceptibles de comporter des anomalies significatives.
- Mettre en œuvre des tests de détail visant des éléments pour lesquels l'auditeur a mis en œuvre des procédures analytiques de corroboration lors d'audits antérieurs.
- Modifier le calendrier des procédures d'audit par rapport à celui qui serait normalement attendu.
- Utiliser des méthodes de sondage différentes ou des approches différentes pour stratifier la population.
- Mettre en œuvre des procédures d'audit dans différents établissements ou à l'improviste.
- Mettre en œuvre des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé ou abaisser les seuils dans le cas de procédures analytiques mises en œuvre pour mener une investigation plus poussée à l'égard des corrélations inhabituelles ou inattendues.

- Utiliser des outils et techniques automatisés, comme la détection d'anomalies ou des méthodes statistiques, pour l'ensemble d'une population afin d'identifier les éléments à l'égard desquels effectuer une investigation plus poussée.

A115. L'auditeur peut se fonder sur les exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes présentés à l'**Annexe 2** pour introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Réponses globales (Réf. : par. 45)

A116. La détermination de réponses globales adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers implique généralement de s'interroger sur la façon d'exercer un esprit critique dans la démarche générale d'audit.

Exemples :

- Déterminer avec plus de circonspection la nature et l'étendue de la documentation à examiner à l'appui des opérations significatives.
- Reconnaître le besoin de corroborer davantage les explications ou les déclarations de la direction concernant des éléments significatifs.
- Faire davantage appel aux experts choisis par l'auditeur pour aider l'équipe de mission avec les aspects complexes ou subjectifs de l'audit.
- Changer la composition de l'équipe de mission, par exemple, en demandant que des personnes plus expérimentées qui possèdent des compétences ou des connaissances plus approfondies ou une expertise particulière soient affectées à la mission.
- Utiliser des technologies ou méthodes directes pour extraire des systèmes d'information de l'entité les données à soumettre à des outils et techniques automatisés en réponse au risque de manipulation.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 47)

A117. Conformément à l'alinéa 40 b), les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés par l'auditeur sont traités comme des risques importants. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. Lorsque, en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut recueillir un plus grand nombre d'éléments probants ou en recueillir qui soient plus pertinents et fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments probants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Exemples :

Nature

- L'auditeur réalise des observations physiques ou inspections à l'égard de certains actifs en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liées au détournement des actifs en question.
- L'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus et qu'il peut donc y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, notamment la date, les droits de retour et les modalités de livraison. De plus, l'auditeur peut juger efficace de compléter ces confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier

- L'auditeur peut conclure que pour mieux répondre à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il est préférable de concentrer la mise en œuvre des procédures de corroboration à la fin ou vers la fin de la période. Il peut également conclure que, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, il ne serait pas efficace de réaliser des procédures destinées à étendre à la fin de la période les conclusions de ses travaux effectués à une date intermédiaire. En revanche, du fait qu'une anomalie intentionnelle (une anomalie résultant d'une comptabilisation incorrecte des produits, par exemple) peut trouver son origine dans une période intermédiaire, l'auditeur peut décider d'appliquer des procédures de corroboration à des opérations conclues plus tôt au cours de la période ou tout au long de celle-ci.

Étendue

- L'auditeur peut avoir recours à des outils et techniques automatisés pour réaliser des tests de plus grande ampleur à l'égard d'informations numériques. Il peut utiliser de telles techniques pour mener des tests à l'égard de la totalité des éléments d'une population, ou pour choisir les éléments à tester d'une population soit en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit pour un sondage en audit. Par exemple, l'auditeur peut stratifier la population en fonction de caractéristiques particulières afin d'obtenir des éléments probants plus pertinents en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Procédures de confirmation externe

A118. Pour l'application de la norme ISA 330⁶², les procédures de confirmation externe peuvent être considérées comme utiles pour obtenir des éléments probants qui ne reflètent pas de parti pris — que

⁶² Norme ISA 330, paragraphe 19.

ce soit pour corroborer ou contredire une assertion pertinente contenue dans les états financiers —, en particulier lorsque des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ont été identifiés relativement à une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir.

A119. Selon la norme ISA 505⁶³, l'auditeur est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les incidences du refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation. Si l'auditeur ne peut conserver un tel contrôle ou, dans le cas d'un refus, obtient des réponses insatisfaisantes de la part de la direction quant aux raisons de ce refus, cela peut indiquer l'existence de facteurs de risque de fraude.

A120. Les procédures de confirmation externe peuvent se traduire par un gain d'efficacité ou par des éléments probants plus convaincants à l'égard des modalités d'un accord contractuel.

Exemple :

L'auditeur peut demander une confirmation des modalités contractuelles applicables à une catégorie particulière d'opérations génératrices de produits (prix, paiement, escompte, garanties applicables, existence ou absence d'accords parallèles, etc.).

A121. Puisque toutes les réponses à une demande de confirmation externe sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude, la norme ISA 505⁶⁴ précise des facteurs qui peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse. Ce peut être le cas lorsque la réponse :

- provient d'une adresse électronique qui n'est pas reconnue ;
- ne comporte pas le fil de discussion ou toute autre indication permettant d'établir que le tiers répond bien à la demande de confirmation de l'auditeur ;
- inclut des restrictions ou avertissements inhabituels.

A122. La norme ISA 505⁶⁵ comporte des indications pour les cas où l'information fournie par le tiers dans sa réponse diffère de celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou de celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

Exemple :

À sa demande de confirmation concernant un compte bancaire au nom d'une filiale en propriété exclusive et détenu auprès d'une institution financière à l'étranger, l'auditeur reçoit comme réponse que le compte n'existe pas. Après investigation, l'auditeur détermine que l'entité a fourni des informations inexactes dans ses états financiers, puisqu'elle a faussement indiqué avoir utilisé des fonds du compte bancaire (un compte fantôme dans les faits) pour racheter de ses titres d'emprunt, alors que ceux-ci sont toujours en circulation.

⁶³ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 8.

⁶⁴ Norme ISA 505, paragraphe A11.

⁶⁵ Norme ISA 505, paragraphes 14, A21 et A22.

Exemples d'autres procédures d'audit complémentaires

A123. Des exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes sont présentés à l'**Annexe 2**. On y trouve des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant tant d'informations financières mensongères, y compris dans la comptabilisation des produits, que de détournements d'actifs.

Procédures d'audit en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : par. 49 et 50)

Raisons des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements

A124. La présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière par l'enregistrement d'écritures de journal et d'autres ajustements incorrects ou non autorisés. Cela peut se produire tout au long de l'exercice ou à la clôture, ou lorsque la direction procède à des ajustements de montants dans les états financiers qui ne sont pas reflétés par des écritures de journal, par exemple des ajustements de consolidation ou des reclassements.

A125. Le fait de tester le caractère approprié des écritures de journal et d'autres ajustements (par exemple, les écritures effectuées directement dans les états financiers, comme l'élimination au niveau du groupe d'opérations, de profits latents et de soldes de comptes intragroupe) peut aider l'auditeur à identifier des écritures de journal et d'autres ajustements frauduleux.

A126. Il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement par la direction des contrôles sur les écritures de journal⁶⁶, car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que la direction contourne ces processus et contrôles automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement reportés au grand livre général ou au système d'information financière. Dans les cas où on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.

A127. Pour la planification de l'audit⁶⁷, il peut être utile de s'appuyer sur l'expérience et les connaissances de l'associé responsable de la mission ou d'autres membres clés de l'équipe de mission afin de concevoir les procédures d'audit en vue de tester le caractère approprié des écritures de journal et d'autres ajustements (par exemple, en réponse au risque de contournement des contrôles par la direction), y compris prévoir les ressources appropriées et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue des travaux connexes.

Obtenir des éléments probants quant à l'exhaustivité de la population des écritures de journal et des autres ajustements (Réf. : alinéa 50 b))

A128. Avant de faire la sélection des éléments à tester, il peut être nécessaire pour l'auditeur — en s'appuyant sur la compréhension qu'il a acquise et l'évaluation qu'il a effectuée, conformément aux

⁶⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii).

⁶⁷ Norme ISA 300, paragraphes 5, 9 et 11.

exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁶⁸, à l'égard du système d'information et des activités de contrôle de l'entité (par exemple, les contrôles généraux informatiques visant à préserver et à maintenir l'intégrité des informations financières) — de se demander si l'intégrité de la population des écritures de journal et des autres ajustements a été préservée à toutes les étapes du traitement de l'information.

A129. Les ajustements manuels et les ajustements extracomptables apportés directement aux montants présentés dans les états financiers sont des exemples d'ajustements pouvant faire partie de la population des écritures de journal. Le défaut d'obtenir des éléments probants quant à l'exhaustivité de la population peut limiter l'efficacité des procédures d'audit mises en œuvre en réponse au risque de contournement par la direction des contrôles à l'égard des écritures de journal et des autres ajustements à caractère frauduleux.

Sélection des écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéas 50 c) et d))

A130. La compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité peut aider l'auditeur à sélectionner les écritures de journal et autres ajustements à tester.

Exemples :

Il peut être plus facile pour l'auditeur de faire la sélection des écritures de journal et autres ajustements à tester s'il s'appuie sur la compréhension qu'il a acquise :

- quant à savoir comment les états financiers (y compris les événements et opérations) sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, en particulier lorsqu'il s'agit d'éléments pour lesquels des facteurs de risque de fraude existent ;
- de l'application de principes et méthodes comptables qui est susceptible d'entraîner des anomalies significatives en raison d'un parti pris de la direction ;
- de déficiences du contrôle interne qui créent des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude par les responsables de la gouvernance, les membres de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

A131. D'autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et autres ajustements à tester sont présentés à l'**Annexe 4**.

Calendrier des tests sur les écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéas 50 c) et d))

A132. Les écritures de journal et autres ajustements à caractère frauduleux sont souvent effectués en fin de période ; l'auditeur est donc tenu, selon l'alinéa 50 c), de sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements passés à ce moment-là.

Exemple :

Les écritures de régularisation manuelles et les autres ajustements effectués directement dans les états financiers après la clôture d'un exercice pour lesquels il y a peu d'explications, voire aucune,

⁶⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 25 et 26.

figurent parmi les écritures de journal et autres ajustements les plus susceptibles d'un contournement des contrôles par la direction.

A133. Selon l'alinéa 50 d), l'auditeur est tenu de déterminer s'il est nécessaire de procéder également à des tests sur des écritures de journal et autres ajustements effectués tout au long de la période du fait que des anomalies significatives résultant de fraudes peuvent survenir en tout temps au cours de la période et être accompagnées d'efforts considérables pour dissimuler la façon dont les fraudes ont été perpétrées.

Exemples :

- Des risques d'anomalies significatives qui pourraient être étroitement liées à des manœuvres frauduleuses s'échelonnant dans le temps (par exemple, des opérations entre parties liées dont la structure est à ce point complexe qu'elle dissimule leur substance économique).
- Des anomalies ou valeurs aberrantes dans les données sur les écritures de journal de la période qui pourraient être détectées au moyen d'outils et de techniques automatisés.

Examen des pièces justificatives des écritures de journal et autres ajustements sélectionnés (Réf. : alinéas 50 c) et d))

A134. Il se peut que l'auditeur ait à obtenir et à examiner des pièces justificatives pour déterminer la justification économique des écritures de journal et autres ajustements dont il teste le caractère approprié, y compris quant à la question de savoir si l'écriture de journal reflète la substance économique de l'opération et est conforme au référentiel d'information financière applicable.

Envisager d'utiliser des outils et techniques automatisés pour tester les écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéas 50 b) et c))

A135. Aux fins des tests sur les écritures de journal et autres ajustements, l'auditeur peut envisager d'utiliser des outils et techniques automatisés (par exemple, pour déterminer l'exhaustivité de la population ou sélectionner les éléments à tester). L'usage que l'entité fait de la technologie dans le traitement des écritures de journal et autres ajustements peut avoir une incidence sur ces considérations.

Estimations comptables (Réf. : par. 51 et 52)

Parti pris possible de la direction : raisons sous-tendant l'examen des estimations comptables

A136. La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle pose un certain nombre de jugements ou d'hypothèses sur lesquels reposent des estimations comptables, et qu'elle assure le suivi régulier du caractère raisonnable de ces estimations. L'information financière mensongère résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Par exemple, ces anomalies peuvent découler d'une sous-estimation ou d'une surestimation de toutes les provisions ou réserves dans le but soit de lisser les bénéfices sur deux périodes ou plus, soit d'atteindre un niveau de bénéfice déterminé de manière à tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité.

A137. La norme ISA 315 (révisée en 2019) contient des indications selon lesquelles les partis pris de la direction sont souvent associés à des situations (indices d'un parti pris possible de la direction) qui

peuvent donner lieu à un manque de neutralité dans les jugements de la direction et, par conséquent, à une anomalie significative qui, si elle est intentionnelle, constitue une fraude⁶⁹.

Indices d'un parti pris possible de la direction

A138. La norme ISA 540 (révisée)⁷⁰ comprend une exigence et des modalités d'application connexes en réponse aux indices d'un parti pris possible de la direction.

Exemples :

Parmi les indices d'un parti pris possible de la direction dans l'établissement des estimations comptables qui peuvent représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, mentionnons :

- des modifications dans les méthodes, les hypothèses importantes, les sources ou les données retenues qui ne sont pas fondées sur un changement de circonstances ou de nouvelles informations et qui pourraient ne pas être raisonnables dans les circonstances ni conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- des ajustements aux données de sortie produites par un ou des modèles, ajustements qui ne sont pas appropriés dans les circonstances au vu des exigences du référentiel d'information financière applicable ;
- la sélection d'hypothèses provenant de l'extrémité de la fourchette qui donnait le résultat d'évaluation le plus favorable.

A139. L'auditeur peut avoir recours à des outils et techniques automatisés lorsqu'il examine les estimations comptables pour vérifier s'il y a un parti pris de la direction.

Exemples :

- Analyser les variations d'une estimation comptable pendant l'exercice et faire une comparaison avec les estimations pour l'exercice considéré et l'exercice antérieur.
- Faire une analyse comparative (étalonnage) des hypothèses utilisées pour établir l'estimation, au moyen d'une visualisation des données permettant de comprendre où se situent les estimations ponctuelles dans la fourchette des dénouements acceptables.
- Utiliser l'analyse prédictive pour déterminer la probabilité des dénouements futurs en fonction des données historiques.

A140. S'il y a des indices d'un parti pris possible de la direction qui serait intentionnel, il se peut que l'auditeur juge approprié, pour l'application des paragraphes 51 et 52, de faire participer des personnes ayant une expertise judiciaire à l'examen des estimations comptables. Il peut également être utile pour l'auditeur d'avoir recours à des personnes ayant une expertise judiciaire pour l'analyse des livres comptables, la tenue d'entretiens, l'examen des communications internes et externes, les investigations sur les opérations entre parties liées ou l'examen des contrôles internes lorsqu'il

⁶⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *paragraphe 2 de l'Annexe 2*.

⁷⁰ Norme ISA 540 (révisée), *paragraphes 32 et A133 à A136*.

cherche à déterminer si les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent représenter une anomalie significative résultant de fraudes.

Opérations importantes sortant du cadre normal des activités ou qui semblent par ailleurs inhabituelles
(Réf. : par. 53)

A141. Parmi les indices qui peuvent donner à croire que des opérations importantes qui ne s'inscrivent pas dans le cadre normal des activités de l'entité, ou qui apparaissent autrement inhabituelles, ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, il y a les suivants :

- la forme des opérations semble exagérément complexe (par exemple, des opérations faisant intervenir de multiples entités au sein d'un groupe consolidé ou de multiples tiers non liés) ;
- la direction ne s'est pas entretenue avec les responsables de la gouvernance de la nature et de la comptabilisation de ces opérations, et celles-ci ne font pas l'objet d'une documentation adéquate ;
- la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération ;
- des opérations auxquelles ont participé des parties liées non consolidées, y compris des entités ad hoc, n'ont pas été dûment examinées et approuvées par les responsables de la gouvernance ;
- les activités inhabituelles sans justification économique logique ;
- les opérations sont caractérisées par la participation de parties liées jusqu'à présent inconnues ou de parties qui n'ont ni la taille ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité audité.

Procédures analytiques que met en œuvre l'auditeur vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 54)

A142. La norme ISA 520 explique que les procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit visent à corroborer les conclusions dégagées lors de l'audit de composantes ou d'éléments particuliers des états financiers⁷¹. Cependant, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir qui présentent un risque élevé, afin de déterminer si certaines tendances ou corrélations peuvent indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes demeuré jusqu'alors non identifié. Déterminer quelles tendances et corrélations particulières peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes exige l'exercice du jugement professionnel. Les corrélations inhabituelles concernant les produits et le résultat en fin d'exercice sont particulièrement pertinentes.

Exemples :

- Des montants de produits anormalement élevés comptabilisés dans les dernières semaines de la période.

⁷¹ Norme ISA 520, paragraphes A17 à A19.

- Des opérations inhabituelles.
- Un résultat qui est incompatible avec l'évolution des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, tel que :
 - des montants de produits qui sont anormalement faibles au début de la période ultérieure ;
 - des remboursements ou des notes de crédit anormalement élevés au début de la période ultérieure.

A143. L'auditeur peut avoir recours à des outils ou techniques automatisés pour cerner les tendances de report d'opérations qui sont inhabituelles ou incohérentes et déterminer s'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui serait demeuré jusqu'alors non identifié.

Fraude avérée ou suspectée (Réf. : par. 55 à 59)

A144. Les politiques et procédures du cabinet peuvent indiquer à l'associé responsable de la mission les mesures à prendre, selon les faits et circonstances de la mission d'audit et la nature de la fraude, si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée.

Exemples :

- Consulter d'autres membres du cabinet.
- Obtenir un avis juridique auprès d'un conseiller juridique externe pour bien comprendre les options qui s'offrent à l'associé responsable de la mission ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.
- Consulter en toute confidentialité une autorité de réglementation ou un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel).

A145. Selon la norme ISA 220 (révisée)⁷², l'associé responsable de la mission est tenu d'assumer la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe de mission aient été informés des politiques ou des procédures du cabinet concernant les règles de déontologie pertinentes, notamment les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de cas de non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, ce qui inclut les cas de fraude.

Acquisition d'une compréhension de la fraude avérée ou suspectée

A146. Pour acquérir une compréhension de la fraude avérée ou suspectée, l'auditeur peut, selon les faits et circonstances de la mission d'audit et la nature de la fraude, utiliser un ou plusieurs des moyens suivants :

- avoir recours à un expert de son choix, par exemple une personne ayant une expertise judiciaire ;
- inspecter les rapports de dénonciation pour obtenir des informations additionnelles ;

⁷² Norme ISA 220 (révisée), alinéa 17 c).

- procéder à des demandes d'informations supplémentaires auprès :
 - du conseiller juridique interne ou externe de l'entité,
 - de personnes au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe).

A147. L'étendue de la compréhension de la fraude avérée ou suspectée peut varier selon les faits et circonstances.

Exemples :

- Des éléments probants obtenus par l'équipe de mission indiquaient qu'un employé n'ayant pas un rôle ni un niveau d'autorité important au sein de l'entité pourrait avoir détourné des actifs. L'équipe de mission a procédé à des demandes d'informations à ce sujet auprès de la direction et a appris que celle-ci avait effectué une enquête et mis en place des contrôles d'accès physiques supplémentaires pour empêcher que l'incident ne se reproduise. Selon sa compréhension de la situation, l'associé responsable de la mission a déterminé que la question ne nécessitait pas la mise en œuvre de procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires. Il a considéré que la question était résolue à sa satisfaction.
- L'auditeur d'une composante a informé l'auditeur du groupe de l'existence d'une fraude suspectée impliquant la direction de la composante et ayant donné lieu à des anomalies significatives dans l'information financière de la composante. La nature de la fraude suspectée semblait impliquer un stratagème complexe de versement de commissions illicites aux fournisseurs par la direction de la composante. L'associé responsable de l'audit du groupe a tenu des entretiens approfondis avec l'auditeur du groupe et procédé à des demandes d'informations auprès de la direction et des responsables de la gouvernance du groupe sur la question, notamment en ce qui concerne les plans de la direction du groupe quant à l'investigation et à la prise de mesures correctives. L'associé responsable de l'audit du groupe a respecté les politiques et procédures du cabinet, consulté d'autres personnes au sein du cabinet et modifié la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux réalisés par l'auditeur de la composante.

Appréciation du processus d'investigation et de prise de mesures correctives de l'entité par rapport à la fraude avérée ou suspectée

A148. La nature et l'étendue du processus de l'entité suivi par la direction ou les responsables de la gouvernance pour l'investigation de la fraude avérée ou suspectée peuvent varier selon les circonstances.

Exemples :

- De nouvelles allégations de fraude ont été faites par un ancien employé mécontent. La direction a appliqué les politiques et procédures de l'entité et transmis le dossier au service juridique et au service des ressources humaines. Elle n'a pas jugé nécessaire de prendre d'autres mesures étant donné que les politiques et procédures de l'entité ont été suivies et

que des allégations de nature similaire formulées auparavant avaient été jugées sans fondement au terme d'une investigation.

- Une fraude suspectée impliquant un membre de la haute direction a été signalée par un employé aux responsables de la gouvernance. Ces derniers ont donc appliqué les politiques et procédures de l'entité et engagé un examinateur agréé en matière de fraude pour la réalisation d'une enquête indépendante.

A149. Pour apprécier le caractère approprié du processus d'investigation et de prise de mesures correctives de l'entité par rapport à la fraude avérée ou suspectée, en application des alinéas 55 b) et c), l'auditeur peut se demander :

- comment la direction :
 - a répondu aux anomalies qui ont été identifiées, le cas échéant (par exemple, la rapidité avec laquelle elle les a corrigées),
 - a répondu à la fraude (par exemple, les sanctions de nature disciplinaire ou légale imposées aux personnes ayant commis la fraude),
 - a cherché à résoudre les déficiences du contrôle concernant la prévention ou la détection de ce type de fraude ;
- s'il est probable que le processus aboutisse à des mesures permettant d'éviter que la fraude avérée ou suspectée se reproduise (par exemple, de nouvelles activités de contrôle conçues et mises en place aux fins de prévention et de détection de ce type de fraude).

Détermination de l'existence ou non de déficiences du contrôle

A150. La norme ISA 265⁷³ contient des exigences et indications concernant la communication par l'auditeur, aux responsables de la gouvernance, des déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit. Voici des exemples de points que l'auditeur prend en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne constitue une déficience importante :

- la vulnérabilité des actifs ou des passifs associés à une déficience du contrôle à la perte résultant de fraudes ;
- l'importance des contrôles (par exemple, ceux portant sur la prévention et la détection des fraudes) par rapport au processus d'information financière.

A151. Parmi les éléments pouvant indiquer l'existence de déficiences importantes dans le contrôle interne, il y a par exemple :

- les signes montrant que des aspects de l'environnement de contrôle sont inefficaces — comme l'identification d'une fraude, significative ou non, commise par la direction que le système de contrôle interne de l'entité n'a pas permis de prévenir ;
- l'absence de processus à suivre pour l'investigation de la fraude avérée ou suspectée, ou le fait que le processus en place n'est pas approprié dans les circonstances ;

⁷³ Norme ISA 265, paragraphes 8, A6 et A7.

- l'absence de mesures correctives ou l'inefficacité des mesures correctives prises par la direction pour prévenir ou détecter dans l'avenir les fraudes telles que la fraude avérée ou suspectée.

Incidence sur la stratégie générale d'audit

A152. La compréhension acquise concernant la fraude avérée ou suspectée a une incidence sur la détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité ou non de revoir la stratégie générale d'audit et, le cas échéant, des modifications à apporter, y compris la détermination de la nécessité ou non de mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques ou procédures d'audit complémentaires, surtout lorsque l'associé responsable de la mission prend connaissance d'informations qui diffèrent de manière importante de celles dont il disposait lors de l'établissement de la stratégie initiale⁷⁴.

Exemples :

- En se fondant sur sa compréhension de la fraude suspectée, l'associé responsable de la mission a jugé que celle-ci était sans conséquence, parce qu'elle consistait en un détournement d'actifs de peu de valeur commis par des employés. Il a donc déterminé que l'équipe pouvait poursuivre les travaux sur les autres aspects de l'audit jusqu'à ce que la question soit résolue par la direction de l'entité.
- En se fondant sur sa compréhension de la fraude suspectée, l'associé responsable de la mission a jugé que l'intégrité de la direction pouvait être mise en doute. Étant donné l'importance et le caractère généralisé de la question, il a déterminé qu'il était préférable d'interrompre tous les travaux de la mission d'audit jusqu'à ce que le problème soit résolu de manière appropriée.

A153. Selon la compréhension qu'il acquiert de la fraude avérée ou suspectée et l'incidence sur la stratégie générale d'audit, l'associé responsable de la mission peut juger nécessaire de discuter avec la direction ou les responsables de la gouvernance d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Identification par l'auditeur d'une anomalie résultant d'une fraude

A154. La norme ISA 450⁷⁵ et la norme ISA 700 (révisée)⁷⁶ définissent des exigences et fournissent des indications sur l'évaluation des anomalies et leur incidence sur l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport.

A155. Des exemples de facteurs qualitatifs et quantitatifs qui peuvent être pertinents sont présentés ci-après.

Exemples :

Sur le plan qualitatif, il peut être pertinent de se demander si :

⁷⁴ Norme ISA 300, paragraphes 10 et A15.

⁷⁵ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

⁷⁶ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

- les responsables de la gouvernance, la direction, des parties liées ou des tiers sont impliqués par rapport à l'anomalie, de sorte que leur intégrité ou leur compétence est mise en doute ;
- l'anomalie a une incidence sur la conformité aux textes légaux ou réglementaires, ce qui pourrait aussi conduire l'auditeur à reconsidérer l'intégrité de la direction, des responsables de la gouvernance ou des employés ;
- l'anomalie a une incidence sur la conformité aux clauses restrictives ou à d'autres exigences contractuelles, ce qui pourrait amener l'auditeur à mettre en question les pressions exercées sur la direction quant à l'atteinte de résultats attendus.

Sur le plan quantitatif, il peut être pertinent de se demander si :

- l'anomalie a une incidence sur les indicateurs clés de performance (tels que le résultat par action, le résultat net ou le fonds de roulement) pouvant avoir un effet défavorable sur le calcul de la rémunération des membres de la haute direction de l'entité ;
- l'anomalie se répercute sur plusieurs périodes, comme dans le cas où une anomalie a une incidence non significative sur les états financiers de la période considérée, mais aura probablement une incidence significative sur les états financiers de périodes futures.

A156. Lorsqu'une anomalie résultant d'une fraude est identifiée, les incidences de cette anomalie sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dépendent des circonstances. Ainsi, une fraude négligeable en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. En pareil cas, la fiabilité des informations recueillies précédemment qui sont destinées à être utilisées comme éléments probants peut être remise en question, car il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la véracité des déclarations de la direction ainsi que sur l'authenticité des documents comptables et des pièces justificatives.

A157. Puisque la fraude suppose l'existence de motifs ou de pressions incitant à la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte, il est peu probable qu'une fraude détectée constitue un cas isolé. La présence d'anomalies — par exemple, des anomalies relevées dans une même unité ou un même emplacement géographique qui n'ont pas un effet cumulatif significatif, mais qui sont nombreuses — peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Impossibilité de poursuivre la mission d'audit (Réf. : par. 60)

A158. Voici des exemples de circonstances exceptionnelles qui peuvent se présenter et conduire l'auditeur à s'interroger sur la possibilité de poursuivre sa mission :

- l'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur juge nécessaires relativement à la fraude — même dans le cas où la fraude n'est pas significative par rapport aux états financiers ;
- la prise en considération par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et les résultats des tests d'audit indiquent l'existence d'un risque important de fraudes significatives et généralisées ;
- l'auditeur a des doutes importants sur la compétence ou l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance ;

- l'auditeur n'est pas en mesure de répondre à une menace pour la conformité aux principes fondamentaux se rattachant aux règles de déontologie pertinentes.

A159. Compte tenu de la diversité des circonstances qui peuvent se présenter, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la démission de l'auditeur est appropriée. Cette décision dépend de facteurs tels que les incidences de l'implication d'un membre de la direction ou des responsables de la gouvernance dans la fraude (et les répercussions possibles sur la fiabilité des déclarations de la direction) ainsi que les conséquences, pour l'auditeur, du maintien de sa relation avec l'entité.

A160. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des responsabilités professionnelles et légales, qui peuvent différer d'un pays à l'autre. Par exemple, dans certains pays ou territoires, l'auditeur peut avoir le droit ou l'obligation d'adresser une déclaration ou un rapport à la ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit, ou dans certains cas, aux autorités de réglementation. Étant donné la nature exceptionnelle des circonstances et la nécessité de tenir compte de ses obligations légales, l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de sa démission et de déterminer une ligne de conduite appropriée, qui pourrait éventuellement comprendre la communication d'un rapport aux actionnaires, aux autorités de réglementation ou à d'autres tiers⁷⁷.

Considérations propres aux entités du secteur public

A161. Dans le secteur public, il arrive souvent que l'auditeur n'ait pas la faculté de démissionner en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public.

Incidences sur le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 61 à 64)

Détermination des questions clés de l'audit

A162. Selon la norme ISA 701⁷⁸, l'auditeur est tenu de déterminer, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part lors de la réalisation de l'audit. Ce faisant, il est également tenu de prendre en considération les points précis mentionnés au paragraphe 61.

A163. Les utilisateurs des états financiers ont exprimé leur intérêt pour les questions liées à la fraude qui ont fait l'objet d'échanges soutenus entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance. Ils ont demandé une plus grande transparence à l'égard de ces communications. Les points à prendre en considération selon le paragraphe 61 sont axés sur la nature des questions communiquées aux responsables de la gouvernance qui sont censées correspondre aux questions liées à la fraude qui peuvent intéresser particulièrement les utilisateurs visés.

A164. Outre les questions qui se rapportent aux points précis devant obligatoirement être pris en considération selon le paragraphe 61, il peut y avoir, parmi les questions liées à la fraude qui sont communiquées aux responsables de la gouvernance, d'autres questions ayant nécessité une attention importante de l'auditeur et qui peuvent constituer de ce fait des questions clés de l'audit selon le paragraphe 62.

⁷⁷ La section 320 du Code de l'IESBA contient des exigences et des modalités d'application concernant les communications avec le comptable en place ou le prédécesseur, ou le comptable pressenti.

⁷⁸ Norme ISA 701, paragraphe 9.

A165. Les questions liées à la fraude nécessitent souvent une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :

- l'identification d'une fraude avérée ou suspectée peut obliger l'auditeur à apporter des modifications importantes à son évaluation des risques et à réévaluer les procédures d'audit planifiées (c'est-à-dire à modifier considérablement la stratégie d'audit) ;
- les opérations importantes conclues avec des parties liées ou conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles, peuvent amener l'auditeur à avoir des échanges poussés avec la direction et les responsables de la gouvernance à différentes étapes de l'audit au sujet de l'incidence qu'elles ont sur les états financiers.

A166. Les estimations comptables représentent souvent l'un des aspects les plus complexes des états financiers, du fait qu'elles dépendent dans certains cas de jugements importants portés par la direction. La réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peut, comme l'indique l'alinéa 61 a), nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur lorsque ces risques sont associés à des estimations comptables qui dépendent de jugements importants portés par la direction. Cela est généralement le cas des estimations comptables qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation et de subjectivité.

Exemple :

L'auditeur détermine que la réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associés à l'estimation de l'entité concernant les pertes de crédit attendues fait partie des questions ayant nécessité une attention importante de sa part. Le modèle appliqué par la direction requiert un ensemble complexe d'hypothèses au sujet d'événements futurs liés à divers scénarios propres à l'entité qui sont difficiles à prédire. Sachant que les analystes financiers ont des attentes ambitieuses quant au niveau de rentabilité de l'entité, l'auditeur a évalué un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes en raison du degré de subjectivité que comporte l'estimation des pertes de crédit attendues — subjectivité qui constitue un motif poussant la direction à faire preuve d'un parti pris intentionnel.

A167. Il se peut que l'auditeur communique à la direction et aux responsables de la gouvernance des déficiences importantes du contrôle interne qui sont pertinentes pour la prévention et la détection des fraudes. Il peut exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalies au cours de l'audit. Par exemple, sans être nécessairement directement liée à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'absence de dispositif d'alerte (tel qu'un programme de dénonciation) peut indiquer que l'environnement de contrôle de l'entité présente des faiblesses. L'auditeur est tenu de communiquer les déficiences importantes du contrôle interne conformément à la norme ISA 265.

A168. La présente norme ISA exige que le contournement des contrôles par la direction soit traité comme un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes (voir le paragraphe 42). On y présume aussi qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits (voir le paragraphe 41). Il se peut que l'auditeur détermine que ces questions constituent des questions clés de l'audit liées à la fraude. En effet, il arrive souvent que les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes nécessitent une attention importante de la part de l'auditeur et fassent partie des questions les plus importantes dans l'audit. Toutefois, cela pourrait ne pas être

toujours le cas. L'auditeur pourrait déterminer que certains risques d'anomalies significatives résultant de fraudes n'ont pas nécessité une attention importante de sa part et, par conséquent, décider de ne pas en tenir compte lorsqu'il détermine les questions clés de l'audit en application du paragraphe 62.

A169. Comme le mentionne la norme ISA 701⁷⁹, pour déterminer les questions clés de l'audit, l'auditeur suit un processus décisionnel qui l'amène à choisir, selon son jugement professionnel, les questions qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. L'importance peut être appréciée en fonction de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que la portée relative et la nature de l'élément, son incidence sur l'objet considéré, et les intérêts exprimés par les utilisateurs ou destinataires visés⁸⁰.

A170. Parmi les points qu'il peut être pertinent de considérer pour déterminer l'importance relative d'une question ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur et établir si cette question constitue une question clé de l'audit, il y a l'importance qu'elle revêt pour la compréhension, par les utilisateurs visés, des états financiers pris dans leur ensemble⁸¹. Étant donné que les utilisateurs des états financiers ont exprimé leur intérêt pour les questions liées à la fraude, il y a généralement une ou plusieurs questions liées à la fraude ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de la réalisation de l'audit — selon la détermination faite conformément au paragraphe 61 — qui font partie des questions qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et qui constituent de ce fait des questions clés de l'audit.

A171. La norme ISA 701⁸² énumère d'autres points qu'il peut être pertinent de considérer pour la détermination des questions liées à la fraude qui, parmi celles ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et, par conséquent, constituent des questions clés de l'audit.

Communication des questions clés de l'audit liées à la fraude

A172. Si l'auditeur détermine qu'une question liée à la fraude constitue une question clé de l'audit et qu'il y a d'autres considérations connexes qui font aussi partie des questions les plus importantes dans l'audit, il peut regrouper les questions lorsqu'il les communique dans son rapport. Par exemple, il se peut que des contrats à long terme amènent l'auditeur à accorder une attention importante à la comptabilisation des produits, et que celle-ci ait elle-même été identifiée comme étant un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. En pareil cas, l'auditeur peut inclure dans son rapport une question clé de l'audit liée à la comptabilisation des produits, avec un sous-titre approprié qui décrit clairement la question, dont le fait qu'elle concerne les fraudes.

A173. Le fait de rattacher une question directement aux circonstances propres à l'entité peut contribuer à réduire la possibilité que les descriptions deviennent trop standardisées et perdent de leur utilité au fil du temps. Par exemple, il se peut que la comptabilisation des produits ou le contournement des contrôles par la direction fassent régulièrement partie des questions clés de l'audit liées à la fraude. Lorsqu'il décrit les raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus

⁷⁹ Norme ISA 701, paragraphe 10.

⁸⁰ Norme ISA 701, paragraphe A1.

⁸¹ Norme ISA 701, paragraphe A29.

⁸² Norme ISA 701, paragraphe A29.

importantes dans l'audit, l'auditeur peut juger utile de souligner certaines particularités de l'entité (par exemple, les circonstances ayant influé sur les jugements qui sous-tendent les états financiers de la période considérée) afin d'accroître la pertinence de la description pour les utilisateurs visés. Cela peut également avoir de l'importance dans le cas d'une question clé de l'audit qui revient d'une période à l'autre. De même, lorsqu'il décrit la façon dont une question clé de l'audit liée à la fraude a été traitée, l'auditeur peut juger utile de faire ressortir les questions qui se rattachent directement aux circonstances propres à l'entité, tout en évitant les formulations générales ou standardisées.

A174. Selon la norme ISA 701⁸³, la direction ou les responsables de la gouvernance peuvent décider d'inclure des informations nouvelles ou améliorées dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel au sujet d'une question clé de l'audit compte tenu du fait que cette question sera communiquée dans le rapport de l'auditeur. Il peut s'agir, par exemple, de fournir des informations plus étoffées sur les fraudes avérées ou suspectées qui ont été identifiées ou sur les déficiences importantes du contrôle interne qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour la prévention et la détection des fraudes.

A175. L'exigence du paragraphe 64 s'applique dans les trois cas suivants :

- a) l'auditeur détermine, en application du paragraphe 62, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit liées à la fraude ;
- b) l'auditeur détermine, en application du paragraphe 14 de la norme ISA 701, qu'une question clé de l'audit liée à la fraude ne sera pas communiquée dans son rapport (voir le paragraphe A178), et il détermine aussi qu'aucune autre question ne constitue une question clé de l'audit liée à la fraude ;
- c) les seules questions qui, selon la détermination faite par l'auditeur, constituent des questions clés de l'audit liées à la fraude sont celles que l'auditeur est tenu de communiquer selon le paragraphe 15 de la norme ISA 701.

A176. La détermination des questions clés de l'audit implique que l'auditeur porte un jugement sur l'importance relative des questions ayant nécessité une attention importante de sa part. Il est donc rare que l'auditeur d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée ne retienne pas au moins une question clé de l'audit liée à la fraude. Il se peut néanmoins que, dans un nombre limité de cas, l'auditeur détermine, en application du paragraphe 62, qu'il n'y a aucune question liée à la fraude qui constitue une question clé de l'audit.

A177. L'exemple de libellé qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur a déterminé qu'il existe des questions clés de l'audit à communiquer, mais qu'aucune d'elles n'est liée à la fraude :

[Exception faite de la question décrite dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »,] Nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune question clé de l'audit liée à la fraude à communiquer dans notre rapport.

Circonstances dans lesquelles une question qui, selon la détermination de l'auditeur, constitue une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur

⁸³ Norme ISA 701, paragraphe A37.

A178. L'alinéa 14 b) de la norme ISA 701 précise qu'il est extrêmement rare qu'une question qui, selon la détermination faite par l'auditeur, constitue une question clé de l'audit ne soit pas communiquée dans le rapport de l'auditeur, et traite des circonstances dans lesquelles cette situation peut se produire. Par exemple :

- Il se peut que les textes légaux ou réglementaires empêchent la direction ou l'auditeur de rendre publique une question qui, selon la détermination faite par l'auditeur, constitue une question clé de l'audit.
- Accroître la transparence à l'égard de l'audit pour les utilisateurs visés est présumé être avantageux sur le plan de l'intérêt public. Par conséquent, la décision de ne pas communiquer une question clé de l'audit n'est appropriée que dans les cas où les conséquences néfastes de la communication de cette question pour l'entité ou le public sont considérées comme si importantes que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles dépassent les avantages pour l'intérêt public⁸⁴.
- Il est possible que les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur qu'il communique avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillance compétentes au sujet de la question, que celle-ci soit communiquée ou non dans le rapport de l'auditeur.

A179. Il peut être nécessaire que l'auditeur prenne en considération, au regard des règles de déontologie pertinentes⁸⁵, l'incidence de la communication d'une question qui, selon la détermination qu'il a faite, constitue une question clé de l'audit.

Déclarations écrites (Réf. : par. 65)

A180. La norme ISA 580⁸⁶ définit des exigences et fournit des indications sur l'obtention de déclarations appropriées de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit. Bien que les déclarations écrites soient une source importante d'éléments probants, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, comme la direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude, il importe que l'auditeur tienne compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis, lorsqu'il tire les conclusions requises par la norme ISA 330⁸⁷.

A181. La norme ISA 580⁸⁸ traite aussi des cas où l'auditeur a des doutes sur la fiabilité des déclarations écrites, y compris des cas où il y a des incohérences entre les déclarations écrites et d'autres

⁸⁴ Norme ISA 701, paragraphes A53 et A54.

⁸⁵ Par exemple, sauf dans certaines circonstances précises, le paragraphe R114.2 du Code de l'IESBA interdit l'utilisation ou la divulgation de renseignements auxquels s'applique le principe de confidentialité. Parmi les exceptions, il y en a une, énoncée au paragraphe R114.3 du Code de l'IESBA, qui permet au professionnel comptable de divulguer ou d'utiliser des renseignements confidentiels lorsqu'une disposition légale ou qu'un devoir professionnel ou un droit professionnel l'y oblige ou l'y autorise. Le sous-alinéa 114.3 A1 b)iv) du Code de l'IESBA explique qu'il existe un devoir professionnel ou un droit professionnel de divulguer de tels renseignements pour se conformer aux normes techniques et professionnelles.

⁸⁶ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

⁸⁷ Norme ISA 330, paragraphe 26.

⁸⁸ Norme ISA 580, paragraphes 16 à 18.

éléments probants. Les doutes quant à la fiabilité des informations fournies par la direction peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance (par. 66 à 68)

A182. Dans certains pays ou territoires, il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines questions à la direction et aux responsables de la gouvernance. Certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication, ou une autre action, qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur est tenu de signaler le cas de fraude à une autorité compétente en vertu de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions examinées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique.

Communication avec la direction (Réf. : par. 66)

A183. Si une fraude avérée ou suspectée est identifiée par l'auditeur, il est important que celui-ci en informe dès que possible la direction, au niveau hiérarchique approprié, même si la question pourrait être considérée comme sans importance (par exemple, un détournement de fonds mineur par un employé occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de signaler le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion ainsi que la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié correspond au moins à l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude avérée ou suspectée.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 67)

A184. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance. La norme ISA 260 (révisée) énumère des facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer si sa communication sera de vive voix ou par écrit⁸⁹. Vu la nature et le caractère délicat d'une fraude dans laquelle la haute direction est impliquée ou d'une fraude aboutissant à une anomalie significative dans les états financiers, l'auditeur signale le problème dès que possible et peut juger nécessaire d'en faire aussi rapport par écrit.

A185. Dans certains cas, l'auditeur peut juger souhaitable de communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il prend connaissance de cas de fraude n'entraînant pas d'anomalies significatives dans laquelle sont impliqués des membres du personnel qui ne sont pas membres de la direction. Au demeurant, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent être informés de telles circonstances. Le processus de communication est facilité si, au cours de la phase initiale de l'audit, l'auditeur et les responsables de la gouvernance s'entendent sur la nature et l'étendue des communications de l'auditeur sur le sujet.

A186. Dans les circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des responsables de la gouvernance, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de la ligne de conduite à adopter.

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 68)

⁸⁹ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A38.

A187. Les autres questions ayant trait à la fraude qu'il convient d'aborder avec les responsables de la gouvernance de l'entité peuvent comprendre, par exemple :

- les préoccupations que suscitent la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations que fait la direction des contrôles mis en place pour prévenir ou détecter les fraudes et du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies ;
- le fait que la direction ne se soit pas employée à corriger de façon appropriée les déficiences importantes du contrôle interne qui ont été relevées ou qu'elle n'ait pas répondu par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- l'évaluation faite par l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, y compris les questions relatives à la compétence et à l'intégrité de la direction ;
- les agissements de la direction qui peuvent constituer des indices d'informations financières mensongères, par exemple le choix et l'application, par la direction, de méthodes comptables qui peuvent indiquer des tentatives de sa part pour manipuler les résultats dans le but de tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité ;
- des préoccupations quant au caractère adéquat et exhaustif des autorisations concernant les opérations qui ne semblent pas s'inscrire dans le cadre normal des activités.

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité (Réf. : par. 69)

A188. L'autorité à laquelle est fait le signalement peut être une autorité de réglementation, de contrôle ou de surveillance, selon ce qui convient, ou une autre autorité compétente extérieure à l'entité.

A189. La norme ISA 250 (révisée)⁹⁰ fournit des indications supplémentaires concernant la détermination par l'auditeur du caractère obligatoire ou approprié, dans les circonstances, de la communication — à une autorité compétente extérieure à l'entité — des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris la prise en compte de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur⁹¹.

A190. Pour déterminer s'il convient de signaler la question à une autorité compétente extérieure à l'entité — lorsque les textes légaux ou réglementaires, ou les règles de déontologie pertinentes ne l'interdisent pas —, l'auditeur peut notamment tenir compte des facteurs suivants :

- les points de vue exprimés par une autorité compétente (autorité de réglementation, de contrôle, de surveillance ou autre) ;
- le fait que le signalement serve ou non l'intérêt public.

A191. Le signalement de questions liées à la fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité peut nécessiter la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur peut alors envisager la consultation de ressources en interne (au sein du cabinet ou d'un

⁹⁰ Norme ISA 250 (révisée), paragraphes A28 à A34.

⁹¹ Par exemple, le paragraphe R114.3 du Code de l'IESBA permet au professionnel comptable de divulguer ou d'utiliser des renseignements confidentiels lorsqu'une disposition légale ou un droit professionnel l'y autorise. Le sous-alinéa 114.3 A1 b)iv) du Code de l'IESBA explique qu'il existe un devoir professionnel ou un droit professionnel de divulguer de tels renseignements pour se conformer aux normes techniques et professionnelles.

cabinet membre du réseau) ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour bien comprendre les options qui s'offrent à lui ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.

Considérations propres aux entités du secteur public

A192. Dans le secteur public, l'obligation de signaler une fraude, qu'elle ait été découverte dans le cadre du processus d'audit ou autrement, peut faire l'objet de dispositions spécifiques du mandat de l'auditeur ou de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Documentation (Réf. : par. 70)

A193. Selon la norme ISA 230⁹², qui traite entre autres des cas où l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, l'auditeur est tenu de consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences.

⁹² Norme ISA 230, paragraphes 11 et A15.

Annexe 1

(Réf. : par. A23, A38 et A56)

Exemples de facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes pris en considération par l'auditeur : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risque sont par ailleurs classés selon les trois conditions qui sont généralement présentes en cas d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit : a) motifs et pressions, b) circonstances favorables et c) attitudes et rationalisations. Bien que les facteurs de risque présentés couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risque ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, sa structure de propriété ou les circonstances. Enfin, l'ordre dans lequel les facteurs sont présentés ne reflète pas leur importance relative ou leur fréquence de survenance.

Les facteurs de risque de fraude peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une vulnérabilité aux anomalies avant prise en considération des contrôles (à savoir, le risque inhérent). De tels facteurs constituent des facteurs de risque inhérent, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, et peuvent résulter de partis pris de la direction. Par ailleurs, il se peut que des facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables découlent d'autres facteurs de risque inhérent (par exemple, la complexité ou l'incertitude peuvent créer des circonstances favorables qui, à leur tour, peuvent donner lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes). Les facteurs de risque de fraude liés à des circonstances favorables peuvent aussi être rattachés à des conditions présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, telles que des limites ou des déficiences du contrôle interne de l'entité qui créent de telles circonstances. Quant aux facteurs de risque de fraude liés aux attitudes et aux rationalisations, ils peuvent découler dans bien des cas de limites ou de déficiences de l'environnement de contrôle de l'entité.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les exemples de facteurs de risque qui suivent sont associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques, sectorielles ou géopolitiques ou par des conditions affectant l'exploitation de l'entité, telles que les suivantes :

- un niveau élevé de concurrence ou de saturation du marché, accompagné de marges à la baisse ;
- une grande vulnérabilité aux changements rapides (par exemple, l'évolution de la technologie, l'obsolescence des produits ou la fluctuation des taux d'intérêt) ;
- une volatilité accrue sur les marchés financiers et des marchandises en raison de la fluctuation des taux d'intérêt et de pressions inflationnistes ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 240
(RÉVISÉE)

- des baisses importantes de la demande client et une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- des pertes d'exploitation laissant planer le spectre d'une faillite, d'une saisie ou d'une offre publique d'achat hostile ;
- des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation bien que l'information présentée fasse état de bénéfices et d'une croissance des bénéfices ;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale, surtout par rapport aux autres sociétés du même secteur ;
- de nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires ;
- des pandémies ou des guerres qui créent des perturbations importantes dans les activités de l'entité, des difficultés financières et une insuffisance grave des flux de trésorerie ;
- des sanctions économiques imposées par des gouvernements ou des organisations internationales contre un pays ou territoire, y compris les entreprises qui y exercent leurs activités et leurs produits.

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

- du niveau de rentabilité ou de croissance attendu des analystes financiers, des investisseurs institutionnels, des créanciers importants ou d'autres tiers à l'entité (particulièrement lorsque les attentes sont ambitieuses ou irréalistes), y compris des attentes créées par la direction elle-même, notamment par des messages exagérément optimistes dans des communiqués de presse ou dans le rapport annuel ;
- de la nécessité d'obtenir du financement supplémentaire par emprunt ou par actions ou de remplir les conditions pour obtenir de l'aide publique (par exemple, pour d'importants projets de recherche et développement ou l'acquisition d'immobilisations) afin d'éviter la faillite ou une saisie, ou de pouvoir garder l'entité concurrentielle ;
- de la difficulté à satisfaire aux conditions d'admission à la cote, aux conditions de remboursement de la dette ou aux clauses restrictives ;
- des effets négatifs, perçus ou réels, de la publication de mauvais résultats financiers pour des opérations importantes en cours, telles qu'un premier appel public à l'épargne, des fusions et acquisitions, des regroupements d'entreprises ou des attributions de contrats ;
- d'opérations importantes qu'elle a conclues et qui accordent une trop grande importance à l'atteinte d'indicateurs clés de performance (par exemple le résultat par action prévu ou le maintien du cours de l'action) pour les parties prenantes.

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

- d'une participation financière importante dans l'entité ;
- qu'une part importante de leur rémunération (par exemple, primes, options sur actions et clause d'indexation sur les bénéfices futurs) soit conditionnelle à l'atteinte de cibles audacieuses quant au

cours de l'action, aux résultats d'exploitation, à la situation financière, aux flux de trésorerie ou à d'autres indicateurs clés de performance⁹³ ;

- du cautionnement des dettes de l'entité.

La direction ou le personnel d'exploitation subit des pressions indues pour que soient atteintes des cibles financières fixées par les responsables de la gouvernance, notamment des objectifs de ventes ou de rentabilité.

Circonstances favorables

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- l'existence d'opérations importantes avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- des actifs, passifs, produits ou charges fondés sur des estimations importantes qui impliquent des jugements subjectifs ou des incertitudes difficiles à corroborer ;
- des opérations importantes inhabituelles ou hautement complexes, notamment celles réalisées en fin de période, qui posent des problèmes difficiles en matière de prééminence de la substance sur la forme ;
- des installations ou des activités importantes situées ou exercées à l'étranger, dans des pays ou territoires dont le contexte et la culture des affaires sont différents ;
- le recours à des intermédiaires commerciaux qui ne semble pas clairement justifié sur le plan des affaires ;
- la modification ou l'annulation de contrats générateurs de produits au moyen d'accords parallèles conclus hors des processus d'affaires et canaux d'information habituels ;
- des activités de filiales ou de succursales ou des comptes bancaires importants dans des paradis fiscaux, qui ne semblent pas clairement justifiés sur le plan des affaires ;
- l'entrée non traditionnelle de l'entité sur les marchés financiers, par exemple à la suite d'une acquisition par une société d'acquisition à vocation spécifique ou d'une fusion avec une telle société ;
- un stratagème ambitieux de promotion des titres par l'entité, au moyen de communiqués de presse, de bulletins aux investisseurs, de publications Web, de publicités en ligne, de courriels ou de publipostages.

Le suivi de la direction n'est pas efficace, pour les raisons suivantes :

- la direction est dominée par une seule personne ou par un petit groupe (dans une entité autre qu'une entité gérée par le propriétaire-dirigeant) sans qu'il y ait de contrôles compensatoires ;
- une surveillance inefficace du processus d'information financière et du contrôle interne de la part des responsables de la gouvernance ;

⁹³ Le régime de rémunération incitative de la direction peut être conditionnel à l'atteinte de cibles qui ne sont liées qu'à certains comptes ou certaines activités de l'entité, lesquels peuvent par ailleurs ne pas être significatifs par rapport à l'entité prise dans son ensemble.

- un environnement de contrôle affaibli en raison d'un changement d'orientation de la part de la direction et des responsables de la gouvernance pour répondre aux besoins plus pressants de l'entreprise, comme les questions financières et opérationnelles.

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

- une difficulté à identifier l'organisation ou encore la ou les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques ou des voies hiérarchiques inhabituelles ;
- un environnement informatique trop complexe par rapport à la nature des activités de l'entité, l'absence d'intégration au système d'information financière de l'entité des systèmes informatiques d'entreprises acquises, ou des contrôles généraux informatiques inefficaces ;
- un taux de rotation élevé des membres de la haute direction, des conseillers juridiques ou des responsables de la gouvernance.

Le contrôle interne comporte des déficiences pour les raisons suivantes :

- un processus inadéquat pour le suivi du système de contrôle interne de l'entité, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise) ;
- un programme de gestion des risques de fraude inadéquat, dont l'absence d'un programme de dénonciation ;
- des contrôles inadéquats en raison de l'évolution de l'environnement, par exemple l'augmentation des risques liés à la sécurité des données découlant de l'utilisation de réseaux non sécurisés, ce qui rend les données et les renseignements de l'entité, dont ceux concernant ses clients et ceux qui lui sont exclusifs, plus vulnérables à un cybercrime ;
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne ;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

- Une culture d'honnêteté et un comportement éthique n'ont pas été développés par la direction et les responsables de la gouvernance, par exemple leur communication, mise en œuvre, soutien ou suivi des valeurs ou normes éthiques de l'entité sont inefficaces, ou les valeurs ou normes éthiques communiquées sont inappropriées.
- Interventions ou préoccupations excessives des dirigeants non financiers en ce qui concerne le choix des méthodes comptables ou l'établissement des estimations importantes.
- Historique connu d'infractions aux lois sur les valeurs mobilières ou à d'autres textes légaux et réglementaires, ou de poursuites contre l'entité, ses hauts dirigeants ou les responsables de sa gouvernance relativement à des allégations de fraude ou d'infraction aux textes légaux et réglementaires, y compris ceux qui se rapportent à la corruption, aux pots-de-vin et au blanchiment d'argent.

- Préoccupation exagérée de la direction pour le maintien ou la hausse du cours des actions ou pour l'évolution des profits.
- Habitude de la direction de s'engager vis-à-vis des analystes, des créanciers et d'autres tiers à atteindre des prévisions audacieuses ou irréalistes.
- Tolérance au risque inhabituellement élevée, train de vie excessif et hors de l'ordinaire, profil financier personnel particulièrement préoccupant ou pratique fréquente d'activités très risquées chez les dirigeants et les responsables de la gouvernance.
- Affirmations significativement fausses ou trompeuses de la direction ou des responsables de la gouvernance dans les autres informations incluses dans le rapport annuel de l'entité (par exemple, les principaux aspects des activités, produits ou technologies de l'entité).
- Manquement de la direction à corriger rapidement les déficiences importantes du contrôle interne dont elle a connaissance.
- Intérêt de la part de la direction à rechercher des moyens inappropriés de réduire le plus possible les bénéfices présentés, pour des motifs fiscaux.
- Hypothèses audacieuses liées à l'évaluation lors de fusions et d'acquisitions pour justifier un prix d'achat élevé ou des actifs incorporels acquis surévalués.
- Rationalisation de l'utilisation d'hypothèses déraisonnables ayant une incidence sur le moment de la comptabilisation des produits et le montant comptabilisé dans le but, par exemple, d'atténuer les effets négatifs d'une grave récession.
- Rationalisation de l'utilisation d'hypothèses déraisonnables dans les projections concernant la comptabilisation de la dépréciation du goodwill et d'immobilisations incorporelles, par exemple, pour éviter de comptabiliser d'importantes pertes de valeur.
- Démotivation au sein de la haute direction.
- Absence de distinction de la part du propriétaire-dirigeant entre ses opérations personnelles et les opérations de son entreprise.
- Conflit entre actionnaires dans une entité à actionnariat restreint.
- Tentatives répétées de la direction de justifier des traitements comptables inhabituels ou inappropriés en invoquant leur caractère non significatif.
- Relation tendue entre la direction et l'auditeur actuel ou son prédécesseur, comme l'indiquent les faits suivants :
 - conflits fréquents avec l'auditeur actuel ou son prédécesseur sur des questions de comptabilité, d'audit ou d'information financière ;
 - conditions déraisonnables imposées à l'auditeur, par exemple des contraintes de temps irréalistes pour l'achèvement de l'audit ou la délivrance de son rapport ;
 - imposition de restrictions à l'auditeur, qui limitent de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou informations ou la possibilité de communiquer efficacement avec les responsables de la gouvernance ;

- comportement dominateur de la direction lorsqu'elle traite avec l'auditeur, particulièrement pour tenter de l'influencer quant à l'étendue de ses travaux d'audit, ou au choix ou au maintien des membres du cabinet affectés à la mission d'audit ou consultés dans le cadre de la mission.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois conditions généralement présentes en cas de fraude : les motifs et les pressions, les circonstances favorables, ainsi que les attitudes et les rationalisations. Certains des facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères peuvent aussi être présents dans le cas d'anomalies résultant de détournements d'actifs. Par exemple, il peut y avoir un suivi inefficace exercé sur la direction ou d'autres déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

Des obligations financières personnelles peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol et les amener à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces employés à détourner des actifs. Des relations conflictuelles peuvent notamment découler :

- de licenciements annoncés ou prévus ;
- de changements récents ou prévus dans les rémunérations ou les avantages sociaux des employés ;
- des promotions, rémunérations, ou autres gratifications qui ne correspondent pas aux attentes.

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître la vulnérabilité d'actifs au détournement. Par exemple, les facteurs suivants créent des circonstances favorables au détournement d'actifs :

- montants importants d'espèces en caisse ou manipulés ;
- stocks composés d'articles de petite taille, de grande valeur ou en forte demande ;
- actifs facilement convertibles tels que des obligations au porteur, des diamants ou des puces électroniques ;
- immobilisations de petite taille, faciles à revendre ou ne portant aucune mention de propriété.

Des contrôles inadéquats sur certains actifs peuvent accroître la vulnérabilité de ces actifs au détournement. Par exemple, des détournements d'actifs peuvent survenir pour les raisons suivantes :

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- surveillance inadéquate des dépenses de la haute direction, notamment les frais de déplacement et autres frais remboursés ;
- surveillance inadéquate, par la direction, des employés responsables des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés) ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 240
(RÉVISÉE)

- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs ;
- tenue inadéquate des registres sur les actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats) ;
- moyens inadéquats de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations ;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps opportun des actifs ;
- manque de documentation appropriée et en temps opportun pour certaines opérations (par exemple, dans le cas des crédits pour retours de marchandises) ;
- absence de vacances obligatoires pour les employés exécutant des fonctions clés en matière de contrôle ;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'examen de ces journaux ;
- contrôles inadéquats à l'égard de la gestion des fournisseurs, y compris les changements dans la chaîne d'approvisionnement, ce qui peut faire que l'entité s'expose à la création de fournisseurs fictifs ou à des fournisseurs non vérifiés qui versent des pots-de-vin ou participent à d'autres activités frauduleuses ou illégales ;
- absence de surveillance ou surveillance inefficace par les responsables de la gouvernance quant à la manière dont la direction utilise l'aide publique reçue d'un gouvernement ou d'une autorité locale (par exemple, en réponse à une pandémie, à une guerre ou à l'effondrement imminent d'un secteur d'activité).

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant les contrôles relatifs aux détournements d'actifs (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les déficiences connues du contrôle interne).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.
- Changement de comportement ou de train de vie pouvant constituer un indice de détournements d'actifs.
- Tolérance pour les petits vols.
- Rationalisation de détournements commis en période de grave récession, avec la volonté de tout rembourser au retour à la normale.

Annexe 2

(Réf. : par. A115 et A123)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

On trouvera ci-après une liste d'exemples de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en œuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs. Bien que les procédures indiquées couvrent un large éventail de situations, elles ne constituent que des exemples et, par conséquent, peuvent ne pas être les plus appropriées ou ne pas être nécessaires dans toutes les situations. Enfin, l'ordre dans lequel les procédures sont présentées ne reflète pas leur importance relative.

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

- visiter les lieux ou effectuer certains tests à l'improviste ou sans annonce préalable. Par exemple, observer la prise d'inventaire physique dans des établissements où la présence de l'auditeur n'a pas été annoncée au préalable ou effectuer un comptage surprise de la caisse à une date particulière ;
- demander que les stocks soient comptés à la fin de l'exercice ou à une date plus rapprochée de la date de clôture, afin de réduire le plus possible le risque de manipulation des soldes entre la date de fin de comptage et la date de clôture ;
- modifier la stratégie d'audit pour l'exercice considéré. Par exemple, communiquer verbalement avec les clients et fournisseurs importants en plus de leur envoyer des demandes de confirmation écrite, envoyer des demandes de confirmation à une personne en particulier dans une organisation ou rechercher des informations additionnelles ou différentes ;
- effectuer un examen détaillé des écritures de régularisation de fin de trimestre ou de fin d'exercice de l'entité et procéder à des investigations sur toute écriture dont la nature ou le montant semble inhabituel ;
- dans le cas des opérations importantes et inhabituelles, en particulier celles qui se produisent à la clôture de l'exercice ou peu avant, examiner la possibilité qu'elles aient été conclues avec des parties liées et procéder à des investigations sur l'origine des ressources financières à la base des opérations ;
- mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration portant sur des données ventilées. Par exemple, comparer le chiffre d'affaires et le coût des ventes par emplacement, par branche d'activité ou par mois avec les attentes établies par l'auditeur ;
- interroger les membres du personnel travaillant dans les secteurs pour lesquels un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes a été identifié, afin d'obtenir leur avis sur ce risque et la façon dont les contrôles permettent d'y faire face, le cas échéant ;

- interroger des membres du personnel hors de la fonction d'information financière, par exemple le personnel des ventes et du marketing ;
- lorsque d'autres auditeurs indépendants auditent les états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, s'entretenir avec eux de l'étendue des travaux à effectuer pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes attribuable à des opérations ou à des activités entre ces composantes ;
- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est évalué comme élevé, mettre en œuvre des procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour pouvoir déterminer que ces constatations ne sont pas déraisonnables, ou engager un autre expert à cette fin ;
- mettre en œuvre des procédures d'audit pour analyser certains soldes d'ouverture de comptes de bilan provenant des états financiers précédemment audités afin d'apprécier de quelle façon certains éléments impliquant des estimations comptables et des jugements (par exemple, une provision pour retours sur ventes) ont été reconsidérés à la lumière des connaissances obtenues a posteriori ;
- mettre en œuvre des procédures pour vérifier les rapprochements de comptes ou autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux qui ont été effectués pour les périodes intermédiaires ;
- utiliser des outils et techniques automatisés, tels que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population. Par exemple, des outils et techniques automatisés sont utilisés pour déceler des chiffres saisis fréquemment, puisque la répétition d'un chiffre peut indiquer un parti pris inconscient de la direction ou d'employés qui enregistrent des écritures de journal ou d'autres ajustements frauduleux ;
- tester l'intégrité des registres produits et des opérations lancées par ordinateur ;
- chercher à obtenir des éléments probants supplémentaires auprès de sources externes à l'entité auditée.

Réponses spécifiques – Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

Comptabilisation des produits

- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données ventilées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice considéré par mois et par gamme de produits ou secteur d'activité avec les données correspondantes des exercices précédents. À cet égard, les outils et techniques automatisés peuvent faciliter l'identification des corrélations ou des opérations inhabituelles ou inattendues ayant rapport aux produits.
- Faire confirmer par les clients certaines clauses pertinentes des contrats et l'absence d'accords parallèles, étant donné que de telles clauses et de tels accords influent souvent sur le traitement comptable approprié, et que la documentation concernant les raisons de certains rabais ou la période à laquelle ils se rapportent est souvent déficiente. Par exemple, les critères d'acceptation, les

modalités de livraison et de paiement, l'absence ou non d'obligations après-vente, le droit de retourner le produit, les valeurs de revente garanties, ainsi que les clauses résolutoires, de résiliation ou de remboursement constituent souvent des éléments pertinents dans de telles circonstances.

- Interroger le personnel des ventes et du marketing ou le conseiller juridique interne au sujet des ventes ou expéditions dont l'exécution est proche de la date de clôture et chercher à savoir si, selon eux, ces opérations étaient assorties de termes et conditions inhabituels.
- Être présent physiquement dans un ou plusieurs établissements à la fin de l'exercice pour observer l'expédition des marchandises ou leur préparation pour l'expédition (ou encore les retours en attente de traitement) et mettre en œuvre d'autres procédures de séparation des exercices appropriées en ce qui concerne les ventes et les stocks.
- Dans les cas où les opérations génératrices de produits sont lancées, traitées et enregistrées électroniquement, tester les contrôles afin de déterminer s'ils fournissent l'assurance que les opérations inscrites ont été effectivement réalisées et qu'elles sont enregistrées correctement.
- Examiner sur place des dossiers de correspondance avec les clients de l'entité afin de vérifier s'il y a des modalités inhabituelles qui soulèvent des questions quant au caractère approprié des produits comptabilisés.
- Analyser les raisons des retours de produits effectués peu après la fin de l'exercice financier (par exemple, produit non commandé, produits expédiés en trop grande quantité).
- Déterminer si les opérations génératrices de produits sont enregistrées conformément au référentiel d'information financière applicable et aux méthodes comptables retenues par l'entité. Par exemple, les marchandises expédiées ne sont pas comptabilisées à titre de ventes tant qu'il n'y a pas eu transfert du titre de propriété selon les conditions d'expédition, en particulier lorsque l'entité utilise un expéditeur transitaire ou un entrepôt ou centre de traitement des commandes tiers.

Quantités en stock

- Examiner les registres de stocks de l'entité pour repérer les établissements ou les articles qui nécessiteront une attention particulière pendant et après le comptage physique des stocks.
- Observer l'inventaire physique dans certains établissements sans annonce préalable ou procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.
- Procéder à des comptages des quantités en stock à la clôture ou à une date proche de la clôture, dans le but de réduire le plus possible le risque de manipulation induite entre la date du comptage et la date de clôture.
- Mettre en œuvre des procédures supplémentaires lors de l'observation de l'inventaire physique. Par exemple, examiner plus rigoureusement le contenu des emballages, la manière dont les marchandises sont empilées (par exemple, un empilement au cœur duquel se trouve un vide) ou étiquetées, et la qualité (c'est-à-dire la pureté, la catégorie ou la concentration) des substances liquides telles que les parfums ou les produits chimiques spécialisés. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas.
- Comparer les quantités de la période considérée avec celles des périodes précédentes par classe ou catégorie d'articles, par emplacement ou selon d'autres critères, ou comparer les quantités comptées avec les fichiers de l'inventaire permanent.

- Utiliser des outils et techniques automatisés pour réaliser des sondages plus poussés sur la compilation des comptages physiques des stocks (par exemple, effectuer un tri par numéro des étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéro de série des articles pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double de certains articles).
- Vérifier que les outils utilisés pour enregistrer, mesurer ou peser les articles de stocks (par exemple, les balances ou les appareils de mesure ou de balayage) sont bien étalonnés.
- Dans le cas de produits spécialisés en stock, faire appel à un expert pour confirmer leur nature. Par exemple, dans le cas de pierres précieuses, il peut être possible d'en déterminer le poids, mais un expert peut aider à en connaître la coupe, la couleur et la clarté.

Estimations de la direction

- Avoir recours à un expert afin d'obtenir une estimation indépendante qui sera comparée avec celle de la direction.
- Faire des demandes d'informations auprès de personnes ne faisant pas partie de la direction ni du service de la comptabilité afin de corroborer la capacité et la volonté de la direction de mener à bien les actions liées à l'établissement de l'estimation.

Réponses spécifiques – Anomalies résultant du détournement d'actifs

Des circonstances différentes exigent nécessairement des réponses différentes. Généralement, la réponse de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'une fraude associée à un détournement d'actifs est axée sur certains soldes de comptes et certaines catégories d'opérations. Bien que certaines des procédures mentionnées dans les deux catégories de réponses ci-dessus puissent s'appliquer dans de telles circonstances, l'étendue du travail est déterminée en fonction des informations particulières obtenues relativement au risque de détournement identifié.

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant du détournement d'actifs :

- effectuer un comptage des espèces ou des titres négociables à la date de clôture ou à une date proche de la clôture ;
- faire confirmer directement par les clients les opérations inscrites dans leurs comptes (y compris les notes de crédit et les retours sur ventes, ainsi que les dates des règlements) pour la période faisant l'objet de l'audit ;
- analyser les recouvrements de créances passées en perte ;
- analyser les écarts d'inventaire négatifs par emplacement et par type de produits ;
- comparer les principaux ratios de stocks avec ceux du secteur d'activité ;
- vérifier les pièces justificatives des réductions apportées au fichier d'inventaire permanent ;
- comparer par informatique la liste des fournisseurs à celle des employés afin de relever les adresses et les numéros de téléphone qui concordent ;
- effectuer une recherche informatisée dans les documents de paie pour relever les adresses, les numéros d'employé, les numéros d'identification fiscale et les comptes de banque qui y figurent en double ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 240
(RÉVISÉE)

- examiner les dossiers du personnel pour relever ceux qui contiennent peu ou pas de traces d'activité — par exemple, aucune évaluation du rendement ;
- analyser les retours et rabais sur ventes à la recherche de profils ou de tendances inhabituels ;
- faire confirmer des clauses spécifiques de contrats par des tiers ;
- recueillir des éléments probants attestant que les clauses des contrats sont respectées ;
- vérifier la légitimité des dépenses importantes ou inhabituelles ;
- vérifier l'autorisation et la valeur comptable des prêts consentis à la haute direction et aux parties liées ;
- vérifier l'ampleur et la légitimité des notes de frais soumises par la haute direction.

Annexe 3

(Réf. : par. A30)

Exemples de situations pouvant indiquer une fraude

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer que les états financiers pourraient comporter une anomalie significative résultant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif, qui sont enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- soldes ou opérations non justifiés ou non autorisés ;
- ajustements de dernière minute (par exemple aux stocks) ayant un effet important sur les résultats financiers ;

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- documents manquants ;
- approbations ou signatures d'autorisation manquantes ;
- signatures ou manières d'écrire différentes et signatures électroniques non valides ;
- documents qui semblent avoir été modifiés ;
- documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou de fichiers électroniques alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux ;
- présence d'éléments importants inexpliqués dans les rapprochements ;
- changements inhabituels dans le bilan ou encore changements dans les tendances ou les corrélations ou ratios importants des états financiers — par exemple, les comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles obtenues de la direction ou des employés à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques ;
- divergences inhabituelles entre les documents de l'entité et les réponses aux demandes de confirmation ;
- grand nombre de crédits et d'autres ajustements enregistrés dans les comptes clients ;
- grands livres auxiliaires qui ne concordent pas avec les comptes collectifs ;
- écarts inexpliqués ou insuffisamment expliqués entre le grand livre auxiliaire des comptes clients et le compte collectif du grand livre ou entre les relevés de comptes clients et le grand livre auxiliaire des comptes clients ;
- variation inexplicée des soldes de comptes des stocks, des écarts d'inventaire et des taux de rotation des stocks ;
- disparition importante de stocks ou d'autres actifs corporels ;

- éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents ;
- taux de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu ;
- incapacité pour l'entité de produire des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que les activités d'implémentation pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré ;
- informations au sujet de projections extrêmement optimistes obtenues lors de conférences téléphoniques sur les résultats avec les analystes ou à la lecture de rapports de recherche d'analystes, qui contredisent celles des prévisions internes ayant servi à l'établissement du budget.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, par exemple :

- refus de donner accès aux documents et aux installations ou interdiction de communiquer avec certains employés, clients ou fournisseurs, ou avec d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants ;
- refus de donner accès aux principales installations informatiques et interdiction de communiquer avec le personnel informatique clé, notamment le personnel affecté à la sécurité, à l'exploitation et au développement des systèmes ;
- contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses ;
- plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction ;
- retards inhabituels mis par l'entité à fournir les informations demandées ;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide d'outils et de techniques automatisés ;
- réticence à permettre à l'auditeur de s'entretenir avec les experts tiers choisis par la direction (par exemple un expert en droit fiscal) ;
- réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance ;
- réticence à corriger une anomalie significative dans les états financiers ou dans les autres informations faisant partie du rapport annuel de l'entité ;
- réticence à fournir des informations supplémentaires dans les états financiers ou à réviser les informations fournies pour les rendre plus complètes et plus intelligibles ;
- absence de volonté de corriger en temps opportun les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées ;
- réticence à permettre à l'auditeur d'envoyer une demande de confirmation ;
- réticence à fournir une déclaration écrite demandée.

Autres situations :

- fort usage de comptes d'attente ;
- méthodes comptables qui semblent s'écarter des pratiques du secteur ;
- révisions fréquentes d'estimations comptables qui ne semblent pas dues à des changements de circonstances ;
- tolérance de manquements au code de bonne conduite de l'entité ;
- style de vie qui n'est pas cohérent avec les revenus ;
- comportement inhabituel, irrationnel ou incohérent ;
- allégations de fraude communiquées anonymement au moyen d'un courriel, d'une lettre, d'un appel, d'un signalement ou d'une plainte et dont l'auditeur peut avoir pris connaissance ;
- preuve que des employés ont des droits d'accès aux systèmes et aux comptes qui ne cadrent pas avec les tâches qu'ils sont autorisés à accomplir ;
- journaux de contrôle ou journaux de bord qui sont désactivés.

Annexe 4

(Réf. : par. A96, A99 et A131)

Autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et autres ajustements à tester

Au moment de sélectionner les écritures de journal et autres ajustements qu'il testera, l'auditeur peut s'appuyer entre autres sur :

- la compréhension qu'il a acquise des aspects du système d'information et des communications de l'entité qui sont pertinents pour la préparation des états financiers⁹⁴ (voir aussi le paragraphe 37 de la présente norme ISA) et qui le renseigne sur :
 - les politiques et procédures de l'entité quant à la manière dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées, corrigées (au besoin), incorporées dans le grand livre général et communiquées dans les états financiers,
 - les types d'écritures de journal (courantes ou non) incorporées dans le grand livre général, puis communiquées dans les états financiers, y compris les autres ajustements apportés directement dans les états financiers,
 - le processus par lequel les écritures de journal et autres ajustements sont enregistrés ou apportés (de manière automatisée ou manuelle) ainsi que les pièces justificatives qui sont requises, selon les politiques et procédures de l'entité,
 - le processus de l'entité pour la finalisation des états financiers ;
- la compréhension qu'il a acquise des contrôles de l'entité afférents aux écritures de journal qui sont conçus pour la prévention ou la détection des fraudes⁹⁵ (voir aussi le paragraphe 38 de la présente norme ISA). Dans de nombreuses entités, le traitement courant des opérations comporte des contrôles à la fois manuels et automatisés. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des contrôles à la fois manuels et automatisés, appliqués dans un ou plusieurs systèmes informatiques. ⁹⁵Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support électronique ;
 - les types de contrôles afférents aux écritures de journal qui sont conçus pour la prévention et la détection des fraudes peuvent inclure les autorisations et les approbations, les rapprochements, les vérifications (comme les contrôles d'édition ou de validation et les calculs automatisés), la séparation de tâches ainsi que les contrôles physiques ou logiques,
 - l'exigence énoncée au paragraphe 38 s'applique aux contrôles afférents aux écritures de journal qui visent à répondre à un ou plusieurs risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions, et qui sont susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées. Ces contrôles comprennent :

⁹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 25.

⁹⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

- les contrôles afférents aux écritures de journal non courantes — lorsque les écritures de journal, automatisées ou manuelles, servent à comptabiliser des opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels,
 - les contrôles afférents aux écritures de journal courantes — lorsque les écritures de journal, automatisées ou manuelles, sont susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées ;
- l'efficacité des contrôles mis en place sur les écritures de journal et les autres ajustements — la mise en place de contrôles efficaces sur la préparation et la passation des écritures de journal et des autres ajustements peut permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes — l'appréciation des informations recueillies dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et d'autres activités connexes, y compris celles obtenues d'autres sources, pourrait indiquer la présence de facteurs de risque de fraude. Des événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs et de pressions qui pourraient amener la direction à contourner les contrôles, des circonstances favorables à un tel contournement et des attitudes ou rationalisations qui permettent de le justifier sont des facteurs de risque de fraude qui, lorsqu'ils sont présents, peuvent particulièrement aider l'auditeur à identifier les catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester. Il peut s'agir notamment d'écritures de journal et d'autres ajustements qui sont susceptibles de faire l'objet d'interventions ou de manipulations non autorisées ou inappropriées du fait :
 - de pressions ou motifs pour atteindre ou dépasser des mesures de performance utilisées, autant internes qu'externes (par exemple des écritures de journal effectuées à la fin de l'exercice qui feront l'objet d'une contrepassation automatique),
 - de pressions ou motifs pour réduire au minimum les impôts ou les éviter (par exemple des écritures de journal inappropriées pour comptabiliser à l'avance ou en retard des produits ou des charges),
 - de pressions pour satisfaire à des conditions de remboursement de la dette ou à d'autres clauses restrictives (par exemple la compensation inappropriée d'actifs et de passifs dans le bilan, au moyen d'ajustements effectués directement dans les états financiers, pour permettre de respecter un ratio emprunts/capitaux propres, même si les conditions pour le droit d'opérer compensation ne sont pas réunies),
 - de circonstances favorables, en raison d'une séparation inappropriée des tâches, pour qu'une personne au sein de l'entité puisse dissimuler ou perpétrer une fraude dans le cadre normal de ses fonctions (par exemple des écritures de journal et d'autres ajustements afférents à des opérations sur des actifs lorsque la personne est responsable : a) de la garde des actifs visés ou b) de l'autorisation ou de l'approbation des opérations sur ces actifs, et c) de l'enregistrement ou de la présentation de ces opérations),
 - de circonstances favorables en raison de déficiences du contrôle interne (par exemple des écritures de journal et d'autres ajustements afférents au paiement à des fournisseurs non autorisés ou effectués par des employés licenciés ou mutés),

- de circonstances favorables résultant de l'accès privilégié accordé à des personnes intervenant dans le processus de finalisation des états financiers (par exemple des écritures de journal et d'autres ajustements effectués par des personnes ayant des droits d'administrateur ou des droits d'utilisateur avec pouvoir),
- de circonstances favorables attribuables aux calculs effectués par un outil d'informatique utilisateur qui aboutissent à des estimations comptables vulnérables aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes (par exemple des écritures de journal et d'autres ajustements fondés sur le calcul de la dépréciation du goodwill et d'autres immobilisations incorporelles effectués au moyen d'un tableur) ;
- les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures :
 - enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés,
 - passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures de journal,
 - inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description,
 - passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers,
 - comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres.

Pour en savoir plus sur les caractéristiques qui définissent les écritures de journal frauduleuses, l'auditeur peut consulter des informations récentes, par exemple des données sur les fraudes avérées ou des rapports sur les tendances concernant les fraudes en milieu de travail ;

- la nature et la complexité des comptes — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui :
 - comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle,
 - contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants,
 - ont comporté des anomalies dans le passé,
 - n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées,
 - contiennent des opérations intragroupe,
 - sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
- les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités — il se peut que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal non courantes ne soient pas de même nature et de même étendue que les contrôles auxquels sont soumises les écritures de journal récurrentes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

Annexe 5

(Réf. : par. A17)

Autres normes ISA portant sur des sujets particuliers et faisant référence aux fraudes avérées ou suspectées

La présente annexe énonce d'autres normes ISA comportant des exigences qui font expressément mention des fraudes avérées ou suspectées. N'y figurent pas les normes ISA comportant des exigences dans lesquelles on ne fait que mentionner la fraude ou l'erreur (par exemple les normes ISA 210⁹⁶, ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 700 (révisée)). Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, paragraphe 19
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, alinéa 8 b) et paragraphe 11
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 32
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 19, alinéa 22 e) et sous-alinéa 23 a)i)
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 55, alinéas 38 d), 45 h) et 57 d) et sous-alinéa 59 g)i)

⁹⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

PROJET DE MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET DE MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER À D'AUTRES NORMES ISA PAR SUITE DU PROJET DE NORME ISA 240 (RÉVISÉE) – MODIFICATIONS INDIQUÉES PAR RAPPORT À LA NORME ACTUELLE

NORME ISA 200, OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET RÉALISATION D'UN AUDIT CONFORME AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Introduction

L'audit d'états financiers

[...]

9. L'auditeur peut également avoir, envers les utilisateurs, la direction, les responsables de la gouvernance ou des tiers à l'entité, d'autres responsabilités en matière de communication et de rapport relativement à des questions apparues au cours de l'audit. Ces responsabilités peuvent découler des normes ISA ou des textes légaux ou réglementaires applicables¹.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 15)

[...]

- A24. L'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. Néanmoins, il est tenu de s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants². En cas de doute sur la fiabilité d'informations ou d'indices de fraude éventuelle (par exemple, si des conditions repérées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à soupçonner que ses termes peuvent avoir été falsifiés), les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème³.

[...]

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

[...]

Limites inhérentes à l'audit

[...]

¹ Voir, par exemple, la norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, ou le ~~paragraphe 44~~ les paragraphes 66 à 69 de la norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

² Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes 7 à 9.

³ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 44~~20~~, norme ISA 500, paragraphe 11 et norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10, 11 et 16.

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

A56. Dans le cas de certaines assertions ou de certains facteurs, les effets possibles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont particulièrement importants.

Voici des exemples de telles assertions ou de tels facteurs :

- la fraude, particulièrement lorsque la haute direction est impliquée ou en présence de collusion. Voir la norme ISA 240 (révisée) pour de plus amples précisions ;
- l'existence et l'exhaustivité des relations et opérations avec des parties liées. Voir la norme ISA 550⁴ pour de plus amples précisions ;
- la non-conformité à des textes légaux ou réglementaires. Voir la norme ISA 250 (révisée)⁵ pour de plus amples précisions ;
- les événements ou situations futurs qui pourraient mettre fin à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Voir la norme ISA 570 (révisée)⁶ pour de plus amples précisions.
- [...]

NORME ISA 220 (RÉVISÉE), GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits

(Réf. : par. 13 à 15)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 7)

[...]

A36. L'équipe de mission peut prendre des mesures pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

[...]

- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en faisant appel aux membres de l'équipe plus expérimentés, exercer une surveillance en personne accrue ou effectuer une revue plus approfondie de certaines feuilles de travail en ce qui concerne :
 - les aspects complexes ou subjectifs de l'audit,
 - les aspects qui présentent des risques pour l'atteinte de la qualité de la mission d'audit,
 - les aspects où le risque d'anomalies significatives, dont le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, peut être plus élevé qui posent un risque de fraude,
 - les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ;

[...]

⁴ Norme ISA 550, *Parties liées*.

⁵ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

⁶ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 22 à 24)

[...]

A54. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles pour la conformité aux exigences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :

[...]

- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée 2019) et ISA 240 (révisée)⁷ ;

[...]

NORME ISA 230, DOCUMENTATION DE L'AUDIT

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Annexe

(Réf. : par. 1)

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

[...]

- Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes ~~45~~ à ~~48~~ 70

[...]

NORME ISA 250 (RÉVISÉE), PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 3 à 9)

[...]

Responsabilité de l'auditeur

[...]

Catégories de textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 6)

⁷ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

A6. La nature et les circonstances de l'entité peuvent avoir une incidence sur la question de savoir si les textes légaux et réglementaires pertinents entrent dans les catégories de textes légaux et réglementaires décrites aux alinéas 6 a) ou 6 b). Les textes légaux et réglementaires pouvant être inclus dans les catégories décrites au paragraphe 6 concernent notamment :

- ~~la fraude et la corruption~~ et les pots-de-vin ;
- le blanchiment d'argent, le financement des activités terroristes et le recyclage des produits de la criminalité ;
- les marchés et le commerce des valeurs mobilières ;
- les services bancaires et les autres produits et services financiers ;
- la protection des données ;
- l'impôt, les passifs au titre des retraites et les prestations de retraite ;
- la protection de l'environnement ;
- la santé et la sécurité publiques.

[...]

NORME ISA 260 (RÉVISÉE), COMMUNICATION AVEC LES RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQM 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQM 1 et des autres normes ISA qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

- [...]
- Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe ~~225~~, alinéas 34 d) et 55 a), sous-alinéa ~~39 c) i) 60 c) i)~~ et paragraphes ~~41 à 43 67 et 68~~

[...]

NORME ISA 265, COMMUNICATION DES DÉFICIENCES DU CONTRÔLE INTERNE AUX RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE ET À LA DIRECTION

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

[...]

A6. Voici des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne constitue une déficience importante :

- [...]
- la vulnérabilité à la perte ou à la fraude des actifs ou des passifs faisant l'objet du contrôle ;
- [...]
- l'importance des contrôles par rapport au processus d'information financière :
 - [...]
 - contrôles de prévention ~~et~~ ou de détection des fraudes,

[...]

Communication des déficiences du contrôle interne

[...]

Communication des déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : par. 10)

[...]

Communication des déficiences importantes du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 a))

[...]

A21. La norme ISA 250 (révisée) définit des exigences et fournit des indications sur la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, y compris lorsque les responsables de la gouvernance eux-mêmes sont impliqués⁸. La norme ISA 240 (révisée) définit des exigences et fournit des indications sur la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où l'auditeur a détecté ou suspecte une fraude impliquant la direction⁹.

[...]

NORME ISA 300, PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Participation des membres clés de l'équipe de mission (Réf. : par. 5)

⁸ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 23 à 29.

⁹ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors de l'audit d'états financiers*, paragraphe 426Z.

- A4. La participation de l'associé responsable de la mission et des autres membres clés de l'équipe de mission à la planification de l'audit permet de tirer profit de leur expérience et de leurs connaissances, et d'accroître ainsi l'efficacité et l'efficience du processus de planification¹⁰.

[...]

NORME ISA 315 (RÉVISÉE EN 2019), IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

Introduction

[...]

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

[...]

6. L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Les unes et les autres sont traitées dans la présente norme ISA ; toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 (révisée)¹¹ au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à y répondre.

[...]

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

[...]

- f) « facteurs de risque inhérent », les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs, qui peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude¹², dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent ; (Réf. : par. A7 et A8)

[...]

- l) « risque important », un risque d'anomalies significatives identifié, dans l'un ou l'autre des cas suivants : (Réf. : par. A10)

[...]

¹⁰ Les paragraphes 17 et 18 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) définissent des exigences et fournissent des indications sur les entretiens entre les membres de l'équipe de mission au sujet de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives. Le paragraphe 4629 de la norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, fournit des précisions sur l'importance particulière à accorder, au cours de ces entretiens, à la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes.

¹¹ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

¹² Norme ISA 240 (révisée), paragraphes A24 à A27A55 à A57.

- ii) le risque d'anomalies significatives doit, selon les exigences d'autres normes ISA, être ~~considéré traité~~ comme un risque important¹³ ;

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

A11. Les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 (révisée) au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁴. D'autres exigences et indications se rapportant à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives à l'égard de points précis ou de circonstances particulières se trouvent dans les normes ISA suivantes :

[...]

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17 et 18)

Raisons pour lesquelles les membres de l'équipe de mission doivent s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives

A42. Les entretiens qu'ont les membres de l'équipe de mission au sujet de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers de l'entité aux anomalies significatives :

[...]

Selon la norme ISA 240 (révisée), ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée¹⁵.

[...]

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 19 à 27)

[...]

Raisons pour lesquelles l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable est exigée (Réf. : par. 19 et 20)

A50. La compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur, d'une part, à comprendre les événements et les situations qui sont

¹³ Norme ISA 240 (révisée), ~~paragraphe 27~~alinéa 40 b), et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

¹⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes ~~42 à 27~~26 à 42.

¹⁵ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe ~~46~~29.

pertinents pour l'entité et, d'autre part, à déterminer la façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies et la mesure dans laquelle ils influent sur cette possibilité, dans le cadre de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable. Ainsi, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Ce cadre de référence lui est également utile pour planifier l'audit et pour exercer son jugement professionnel et son esprit critique tout au long de la mission, notamment lorsqu'il :

- identifie et évalue les risques d'anomalies significatives dans les états financiers conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou aux autres normes pertinentes (en ce qui concerne, par exemple, les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, conformément à la norme ISA 240 (révisée), ou dans le cadre de l'identification ou de l'évaluation des risques liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 540 (révisée)) ;

[...]

L'entité et son environnement (Réf. : alinéa 19 a))

[...]

Mesures utilisées par la direction aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité (Réf. : sous-alinéa 19 a)iii))

Raisons pour lesquelles l'auditeur acquiert une compréhension des mesures utilisées par la direction

A74. La compréhension des mesures de l'entité aide l'auditeur à déterminer si l'utilisation de ces mesures, par l'entité ou par des parties externes, fait en sorte que l'entité subit des pressions qui la poussent à atteindre des objectifs de performance. De telles pressions peuvent amener la direction à agir d'une manière qui augmente la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes ; par exemple, elles peuvent l'inciter à prendre des moyens pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers comportant des anomalies intentionnelles (les exigences et les indications relatives aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes sont détaillées dans la norme ISA 240 (révisée)).

[...]

Référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 19 b))

[...]

Façon dont les facteurs de risque inhérent influent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies (Réf. : alinéa 19 c))

[...]

Incidence des facteurs de risque inhérent sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir

[...]

A89. Les événements ou les situations qui peuvent avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction peuvent aussi avoir une incidence sur la vulnérabilité aux anomalies résultant d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut être pertinent que l'auditeur en

tienne compte lorsque, conformément au paragraphe 2432 de la norme ISA 240 (révisée), il évalue si les ~~informations qu'il a obtenues~~ éléments probants qu'il a obtenus lors de la mise en œuvre des ~~autres~~ procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude.

Acquisition d'une compréhension des composantes du système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 21 à 27)

[...]

Environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques par l'entité et processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité (Réf. : par. 21 à 24)

[...]

Acquisition d'une compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : par. 22 et 23)

Compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 22 a))

A109. Comme il est précisé au paragraphe A62, les risques d'entreprise ne donnent pas tous lieu à des risques d'anomalies significatives. Pour comprendre comment la direction et les responsables de la gouvernance ont identifié les risques d'entreprise à prendre en considération au regard de la préparation des états financiers et ont décidé des mesures à prendre pour y répondre, l'auditeur peut, par exemple, se demander comment la direction ou, selon ce qui convient le mieux, les responsables de la gouvernance ont :

[...]

- tenu compte, dans leur examen des risques qui menacent l'atteinte des objectifs de l'entité, de la possibilité que des fraudes soient commises¹⁶.

[...]

Activités de contrôle (Réf. : par. 26)

[...]

Adaptabilité (Réf. : par. 26)

[...]

A157. Dans les entités peu complexes qui n'ont pas beaucoup d'employés, la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique peut être limitée. Toutefois, dans une entité gérée par le propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer, grâce à une intervention directe, une surveillance plus efficace que dans le cas d'une grande entité, ce qui peut compenser les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches. Par contre, comme il est précisé dans la norme ISA 240 (révisée), le fait que la direction soit dominée par une seule personne peut constituer une déficience potentielle du contrôle, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 49alinéa 35 b).

¹⁷ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe A28A58.

Contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 26 a))

Contrôles visant à répondre aux risques identifiés comme des risques importants (Réf. : sous-alinéa 26 a)ii))

[...]

A159. La norme ISA 240 (révisée)¹⁸ exige que l'auditeur acquière une compréhension des contrôles liés aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés (ces risques étant considérés comme des risques importants), et explique en outre qu'il est important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

[...]

Risques importants (Réf. : par. 32)

[...]

Identification des risques importants

[...]

A220. L'identification des risques d'anomalies significatives qui, selon l'évaluation de l'auditeur, se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent et qui, par conséquent, sont des risques importants, relève du jugement professionnel, à moins qu'il ne s'agisse d'un type de risque pour lequel il est précisé qu'il doit être traité comme un risque important conformément aux exigences d'une autre norme ISA. La norme ISA 240 (révisée) contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁹.

- **Exemple :**
- [...]
- Une entité mène des négociations en vue de la vente de l'une de ses branches d'activité. Après avoir analysé l'incidence de cette vente sur la dépréciation du goodwill, l'auditeur peut déterminer qu'il y a une probabilité élevée d'anomalie et que l'ampleur que pourrait prendre l'anomalie est grande, compte tenu des facteurs de risque inhérent que sont la subjectivité, l'incertitude et la vulnérabilité à un parti pris de la direction ou à d'autres facteurs de risque de fraude. Il peut alors déterminer que la dépréciation du goodwill présente un risque important.

[...]

Annexe 2

¹⁸ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 28 et A33 alinéa 40 b) et paragraphe A98.

¹⁹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 26 à 28 40 à 42.

(Réf. : alinéas 12 f) et 19 c) et par. A7, A8 et A85 à A89)

Compréhension des facteurs de risque inhérent

La présente annexe donne des explications supplémentaires sur les facteurs de risque inhérent ainsi que sur les éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des facteurs de risque inhérent et en tenir compte dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Facteurs de risque inhérent

1. Les facteurs de risque inhérent sont les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie, que celle-ci résulte d'une fraude ou d'une erreur, avant prise en considération des contrôles. Parmi ces facteurs, qui peuvent être qualitatifs ou quantitatifs, il y a la complexité, la subjectivité, le changement, l'incertitude et la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude²⁰, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent. Lorsque, conformément aux alinéas 19 a) et b), l'auditeur acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité, il acquiert aussi une compréhension de la façon dont les facteurs de risque inhérent influent, dans le cadre de la préparation des états financiers, sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.
2. Voici des exemples de facteurs de risque inhérent qui concernent la préparation de l'information exigée par le référentiel d'information financière applicable (dans le présent paragraphe, cette information est désignée par l'expression « information exigée ») :
 - [...]
 - *Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent* — La vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction découle de situations pouvant amener la direction à manquer de neutralité, intentionnellement ou non, au moment de préparer l'information exigée. Les partis pris de la direction sont souvent associés à des situations (indices d'un parti pris possible de la direction) qui peuvent donner lieu à un manque de neutralité dans les jugements de la direction et, par conséquent, à une anomalie significative qui, si elle est intentionnelle, constitue une fraude. L'existence de motifs ou de pressions qui influent sur le risque inhérent (dont la volonté d'atteindre un objectif, comme un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu) en incitant la direction à manquer de neutralité, et l'existence de circonstances favorables à un tel manque sont des exemples de tels indices. Les facteurs qui touchent plus précisément la vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs sont décrits aux paragraphes A4A2 à A5A6 de la norme ISA 240 (révisée).

[...]

Annexe 4

(Réf. : alinéa 14 a), sous-alinéa 24 a)ii), par. A25 à A28, et par. A118)

Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité

La présente annexe donne des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension de la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe).

²⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes A24 à A27A55 à A57.

[...]

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

[...]

5. En outre, conformément à la norme ISA 240 (révisée)²¹, si la fonction d'audit interne fournit des informations à l'auditeur concernant des fraudes avérées ou, suspectées, y compris des allégations de fraude ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

[...]

NORME ISA 330, RÉPONSES DE L'AUDITEUR À L'ÉVALUATION DES RISQUES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

[...]

Calendrier

- A11. L'auditeur peut mettre en œuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des procédures de corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en œuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.

[...]

NORME ISA 450, ÉVALUATION DES ANOMALIES DÉTECTÉES AU COURS DE L'AUDIT

[...]

Exigences

[...]

²¹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 19 alinéa 35 b).

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit

- 5A. Si l'auditeur relève une anomalie, il doit déterminer si cette anomalie constitue un indice de fraude. (Réf. : par. A6A)
6. L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale d'audit et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; (Réf. : par. A7)
 - b) le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320. (Réf. : par. A8)
7. Si, à la demande de l'auditeur, la direction examine une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et corrige les anomalies détectées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de déterminer s'il subsiste des anomalies. (Réf. : par. A9)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'une anomalie (Réf. : alinéa 4 a))

- A1. Voici des causes possibles des anomalies :

[...]

On trouvera des exemples d'anomalies résultant d'une fraude dans la norme ISA 240 (révisée)²².

[...]

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 5A à 7)

A6A. La nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites peuvent indiquer qu'il est possible que ces anomalies résultent de fraudes. En pareil cas, l'auditeur met aussi en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 240 (révisée), compte tenu du fait qu'il est peu probable qu'un acte de fraude constitue un fait isolé.

- A7. Il se peut qu'une anomalie ne soit pas un fait isolé. Il y a lieu de penser que d'autres anomalies peuvent exister dans le cas où, par exemple, l'auditeur détermine qu'une anomalie s'est produite en raison d'une défaillance du contrôle interne ou du recours généralisé à des hypothèses ou méthodes d'évaluation inappropriées dans l'entité.

[...]

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Réf. : par. 10 et 11)

[...]

- A22. La norme ISA 240 (révisée)²³ explique comment tenir compte des effets, sur les autres aspects de l'audit, d'une anomalie qui résulte ou pourrait résulter d'une fraude, même si l'ordre de grandeur de l'anomalie n'est pas significatif par rapport aux états financiers. Selon les circonstances, des anomalies dans les informations fournies pourraient également constituer un indice de fraude et pourraient résulter, par exemple :

²² Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A4A2 à A7A6.

²³ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 3657.

- de la présentation d'informations trompeuses découlant d'un parti pris dans les jugements de la direction ;
- d'informations redondantes ou sans intérêt visant à entraver la bonne compréhension des éléments communiqués dans les états financiers.

Lorsqu'il examine les conséquences des anomalies dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200²⁴.

[...]

NORME ISA 500, ÉLÉMENTS PROBANTS

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)

[...]

Fiabilité

[...]

A37. La norme ISA 240 (révisée) traite des situations qui peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé²⁵.

[...]

NORME ISA 505, CONFIRMATIONS EXTERNES

Introduction

[...]

Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants

[...]

3. D'autres normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes à titre d'éléments probants. Par exemple :

[...]

²⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

²⁵ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 4420.

- La norme ISA 240 (révisée) indique que l'auditeur peut concevoir des procédures demandes de confirmation externe lui permettant d'obtenir des éléments probants informations corroborantes supplémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions²⁶.

[...]

Exigences

[...]

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

8. Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :
 - a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons ; (Réf. : par. A8)
 - b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; (Réf. : par. A9)
 - c) mettre en œuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A10)

[...]

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

[...]

11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Réf. : par. A17)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures de confirmation externe

[...]

Conception des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 c))

[...]

- A4. Les facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent entre autres les suivants :

²⁶ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A38A117 à A122.

- les assertions visées ;
- les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
- la forme et la présentation de la demande ;
- l'expérience acquise antérieurement dans le cadre de la mission d'audit ou de missions similaires ;
- le mode de communication (par exemple, demande sur support papier, électronique ou autre) ;
- le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourraient accepter de ne répondre qu'aux demandes de confirmation contenant une autorisation de la direction ;
- la capacité du tiers de confirmer ou de fournir l'information demandée (par exemple, le montant d'une facture isolée par opposition au solde total).

[...]

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

[...]

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 8 b))

A9. À partir de l'évaluation dont il est question à l'alinéa 8 b), l'auditeur peut conclure qu'il convient de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁷. Par exemple, si le refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation est déraisonnable, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240 (révisée)²⁸.

[...]

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation (Réf. : par. 10)

A11. La norme ISA 500 indique que, même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité¹⁶. Toutes les réponses sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Ce risque existe indépendamment du mode de transmission de la réponse (support papier, électronique ou autre). Les facteurs suivants, entre autres, peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse :

- l'auditeur a obtenu la réponse indirectement ;
- la réponse ne semble pas provenir du tiers à qui la demande a été adressée à l'origine.

[...]

Réponses non fiables (Réf. : par. 11)

²⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 37.

²⁸ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 2532.

A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut devoir réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et modifier en conséquence les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁹. Par exemple, une réponse non fiable peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240 (révisée)³⁰.

Non-réponses (Réf. : par. 12)

[...]

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur réviser l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)³¹. Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240 (révisée)³².

[...]

Réponses divergentes (Réf. : par. 14)

A21. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 450³³~~ISA 240, de déterminer d'évaluer~~ si cette anomalie constitue un indice de fraude³⁴. L'existence de divergences peut faciliter l'évaluation de la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou encore pour des comptes similaires. Elle peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

[...]

NORME ISA 540 (RÉVISÉE), AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (Réf. : par. 14)

[...]

²⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

³⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 2532.

³¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

³² Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 2532.

³³ Norme ISA 450, Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit, paragraphe 5A.

³⁴ Norme ISA 240, paragraphe 36.

A57. La norme ISA 240 (révisée)³⁵ exige que l'auditeur procède à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables ~~importantes~~. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des estimations comptables antérieures, à titre de procédure d'évaluation des risques en application de la présente norme ISA, en même temps qu'il effectue l'examen exigé par la norme ISA 240 (révisée).

[...]

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 32)

[...]

A136. De plus, selon la norme ISA 240 (révisée), l'auditeur est tenu d'apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices indiquent d'un parti pris possible de la part de la direction qui peut représenter ~~une~~ un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes d'une fraude³⁶. Les informations financières mensongères résultent souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables, telles que la sous-estimation ou la surestimation volontaires. Lorsque les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude, l'auditeur peut être appelé à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation du risque des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées.

[...]

NORME ISA 550, PARTIES LIÉES

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées. Elle fournit des précisions sur la manière d'appliquer la norme ISA 315 (révisée en 2019)³⁷, la norme ISA 330³⁸ et la norme ISA 240 (révisée)³⁹ par rapport aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées.

[...]

Responsabilités de l'auditeur

[...]

5. En outre, la compréhension des relations et des opérations de l'entité avec les parties liées s'avère pertinente pour l'auditeur aux fins de l'évaluation de la présence ou non d'un ou de plusieurs facteurs

³⁵ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, sous-alinéa 33-b)iii) paragraphe 28.

³⁶ Norme ISA 240 (révisée), alinéa 33-b) paragraphes 51 et 52.

³⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³⁸ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

³⁹ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

de risque de fraude, exigée par la norme ISA 240 (révisée)⁴⁰, parce qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.

[...]

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes que la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 240 (révisée) imposent à l'auditeur au cours de l'audit⁴¹, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures et activités connexes mentionnées aux paragraphes 12 à 17 afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. (Réf. : par. A8)

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission qu'exigent la normes ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 240 (révisée)⁴² doivent notamment porter sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs qui pourraient découler des relations et opérations de l'entité avec les parties liées. (Réf. : par. A9 et A10)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

[...]

19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante) lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240 (révisée). (Réf. : par. A6, A29 et A30)

[...]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées

[...]

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

23. Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :
 - a) inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si :

⁴⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 2532.

⁴¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13, et norme ISA 240 (révisée), paragraphe 4726.

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 17, et norme ISA 240 (révisée), paragraphe 4629.

- i) la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs⁴³, (Réf. : par. A38 et A39)
 - ii) les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction,
 - iii) les opérations ont été correctement comptabilisées et communiquées, conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- b) obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées. (Réf. : par. A40 et A41)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

[...]

Contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 14)

[...]

A19. Des informations financières mensongères impliquent souvent un contournement, par la direction, de contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement⁴⁴. Le risque d'un contournement des contrôles par la direction est d'autant plus élevé que celle-ci a des relations comportant l'exercice d'un contrôle ou d'une influence notable avec des parties avec lesquelles l'entité fait affaire, puisque de telles relations peuvent accroître les motifs et les occasions qu'a la direction de commettre des fraudes. Par exemple, la détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut inciter la direction à contourner les contrôles a) en poussant l'entité à conclure, à l'encontre de ses propres intérêts, des opérations à l'avantage de ces parties liées ou b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent notamment des exemples de fraudes possibles :

- assortir de termes et conditions fictifs des opérations avec des parties liées afin de leur donner faussement une apparence de justification économique ;
- organiser le transfert frauduleux d'actifs en provenance ou à destination de la direction ou de tiers pour des montants nettement supérieurs ou inférieurs à leur valeur de marché ;
- entreprendre des opérations complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fautive de la situation financière ou de la performance financière de l'entité.

[...]

⁴³ Norme ISA 240 (révisée), alinéa 33-c) paragraphe 53.

⁴⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 3242 et A4A5.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

Facteurs de risques de fraude associés à une partie liée exerçant une influence dominante (Réf. : par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait de contrôles compensatoires constitue un facteur de risque de fraude⁴⁵. Voici des faits qui indiquent qu'une partie liée exerce une influence dominante :

- la partie liée a mis son veto à des décisions d'affaires importantes prises par la direction ou les responsables de la gouvernance ;
- les opérations importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale ;
- les propositions d'affaires émanant de la partie liée ne suscitent guère ou pas de débat au sein de la direction et parmi les responsables de la gouvernance ;
- les opérations impliquant la partie liée (ou un membre de la famille proche de celle-ci) font rarement l'objet d'une revue et d'une approbation indépendantes.

Une influence dominante peut également exister dans certains cas où la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et continue de jouer un tel rôle dans sa gestion.

[...]

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées dépend de la nature de ces risques et du contexte de l'entité⁴⁶.

[...]

A33. Lorsque l'auditeur a évalué qu'il existait un risque important d'anomalies significatives résultant de fraudes en raison de la présence d'une partie liée exerçant une influence dominante, il peut, en plus de se conformer aux exigences générales de la norme ISA 240 (révisée), mettre en œuvre des procédures d'audit telles que les suivantes afin d'acquérir une compréhension des relations d'affaires qu'une telle partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer si des procédures de corroboration complémentaires appropriées s'imposent :

[...]

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

[...]

Défaut volontaire de communication de la part de la direction (Réf. : alinéa 22 e)

A37. Les exigences et les indications de la norme ISA 240 (révisée) concernant les responsabilités de l'auditeur à l'égard des fraudes dans un audit d'états financiers sont pertinents lorsque la direction semble avoir volontairement omis de communiquer à l'auditeur l'existence de parties liées ou

⁴⁵ Norme ISA 240 (révisée), Annexe 1.

⁴⁶ La norme ISA 330 fournit des indications supplémentaires sur la façon de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La norme ISA 240 (révisée) définit des exigences et fournit des indications concernant les réponses appropriées à apporter à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

d'opérations importantes avec des parties liées. L'auditeur peut également se demander s'il lui faut réévaluer la fiabilité des réponses de la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations qu'elle lui a faites.

[...]

NORME ISA 580, DÉCLARATIONS ÉCRITES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 4965

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente ISA et d'autres ISA. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570 (révisée)¹ concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

[...]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni⁴⁷ :
 - un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;
 - les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit ;

⁴⁷ Si l'auditeur a inclus d'autres points relatifs aux responsabilités de la direction dans la lettre de mission d'audit conformément à la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, il peut y avoir lieu d'inclure ces points dans les déclarations écrites de la direction ou des responsables de la gouvernance.

- un accès sans restriction aux personnes au sein de l'entité auprès de qui il fallait, selon vous, obtenir des éléments probants.
- Toutes les opérations ont été comptabilisées dans les documents comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes. (Norme ISA 240 (révisée))
- Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance, qui concernent l'entité et impliquent :
 - la direction ;
 - des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne ;
 - d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers. (Norme ISA 240 (révisée))
- Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations de fraude ou aux ~~souçons de fraudes~~ suspectées ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portées à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Norme ISA 240 (révisée))
- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers. (Norme ISA 250)
- Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant. (Norme ISA 550)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire (voir le paragraphe A11 de la présente norme ISA).]

[...]

NORME ISA 600 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS DE GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTES) — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1 et 2)

[...]

Esprit critique (Réf. : par. 9)

[...]

A17. Dans un audit de groupe, plusieurs facteurs peuvent avoir une incidence sur l'exercice de l'esprit critique. Par exemple :

[...]

- les structures complexes de certains groupes peuvent faire intervenir des facteurs qui viennent accroître la vulnérabilité aux risques d'anomalies significatives. De plus, une structure organisationnelle exagérément complexe peut représenter un facteur de risque de fraude, selon la norme ISA 240 (révisée)⁴⁸, et faire en sorte que l'acquisition d'une compréhension de l'objet et des activités de certaines entités ou unités exige davantage de temps ou d'expertise ;

[...]

⁴⁸ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, Annexe 1.

Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe (Réf. : par. 30)

[...]

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 30)

[...]

A92. Les entretiens fournissent une occasion :

[...]

- d'échanger des idées afin de déterminer où et comment les états financiers de groupe peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Selon la norme ISA 240 (révisée)⁴⁹, ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée ;

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 33)

[...]

Fraude

A113. Pour l'application de la norme ISA 240 (révisée)⁵⁰, l'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions. Voici des exemples d'informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe :

- l'évaluation, par la direction du groupe, du risque que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- le processus que la direction du groupe a mis en place pour identifier les risques de fraude dans les états financiers du groupe et pour y répondre, notamment des informations concernant les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir pour lesquels le risque de fraude est plus élevé ;
- la possibilité qu'il y ait des composantes davantage exposées à des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
- le fait qu'il existe ou non des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris de la direction par rapport au processus de consolidation ;
- la manière dont les responsables de la gouvernance du groupe font un suivi des processus que la direction du groupe a mis en place pour identifier les risques de fraude dans le groupe et pour y répondre, et des contrôles qu'elle a établis pour réduire ces risques ;
- les réponses fournies par les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, s'il y a lieu, par la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'auditeur du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, ou

⁴⁹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 4629.

⁵⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 2640 et 3447.

suspectées, ~~ou alléguées~~ y compris des allégations de fraude, concernant une composante ou le groupe.

[...]

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 37)

[...]

Élément d'imprévisibilité

A136. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le type de travaux à réaliser, dans le choix des entités ou unités à l'égard desquelles des procédures seront mises en œuvre et dans l'étendue de la participation de l'auditeur du groupe aux travaux peut accroître la probabilité d'identification d'anomalies significatives dans les informations financières des composantes – anomalies qui pourraient entraîner, dans les états financiers du groupe, des anomalies significatives résultant de fraudes⁵¹.

[...]

Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux

Communication des questions qui seront utiles à l'auditeur du groupe pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe (Réf. : par. 45)

A144. Les questions à communiquer conformément au paragraphe 45 sont utiles à l'auditeur du groupe pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe, mais il est aussi possible de communiquer certaines questions au cours de la mise en œuvre des procédures par l'auditeur de la composante. Outre les questions mentionnées aux paragraphes 32 et 50, il peut s'agir, par exemple :

[...]

- de nouveaux risques importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;

[...]

Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe

Communications avec la direction du groupe (Réf. : par. 54 à 56)

[...]

A160. La norme ISA 240 (révisée)⁵² contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux responsables de la gouvernance.

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A88)

⁵¹ Norme ISA 240 (révisée), alinéa 30 c) paragraphe 44.

⁵² Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 41 à 43 ~~66~~ à 68.

Compréhension du système de contrôle interne du groupe

[...]

Processus d'évaluation des risques par le groupe

3. En ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par le groupe, la compréhension acquise par l'auditeur du groupe peut notamment porter sur le processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus d'identification, d'analyse et de gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, qui peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Elle peut également porter sur le degré de raffinement du processus et sur la participation des entités et des unités à celui-ci.

[...]

ISA 610, UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Réf. : par. 21)

[...]

- A26. La norme ISA 200⁵³ traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Par conséquent, le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur les questions susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier⁵⁴. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, ~~ou suspectées ou, y compris des allégations de fraude alléguées~~, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240 (révisée)⁵⁵.

[...]

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours

[...]

⁵³ Norme ISA 200, paragraphes 15 et A21.

⁵⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 4.

⁵⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 4, en lien avec la norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Réf. : par. 29 à 31)

[...]

A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux secteurs de l'audit appropriés. Voici des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe :

- l'analyse des risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁶ ;
- la détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'improviste, tel qu'il est indiqué dans la norme ISA 240 (révisée).

[...]

NORME ISA 700 (RÉVISÉE), OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

[...]

Exigences

[...]

Rapport de l'auditeur

[...]

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

[...]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

[...]

40. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)

- a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et ses constatations importantes, y compris :
 - i) toute déficience importante du contrôle interne qu'il aurait relevée au cours de son audit,
 - ii) toute fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée,
 - iii) toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance ;
- b) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, d'une part, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance et, d'autre part, ou les mesures

⁵⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 a).

prises pour éliminer les menaces, ou les sauvegardes mises en place, le cas échéant ;

- c) lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les questions clés de l'audit sont communiquées conformément à la norme ISA 701, indiquer que, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, il détermine celles qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée ~~ce sont~~ et qui, de ce fait, constituent les questions clés de l'audit, lesquelles comprennent les questions liées à la fraude. Il décrit ~~ces questions~~ dans son rapport les questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer une question dans son rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public. (Réf. : par. A53)

[...]

Annexe

- **Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle**
- [...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers⁵⁷

[...]

Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude

[...]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

[...]

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants

⁵⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

[...]

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris :

- toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit ;
- toute fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée ;
- toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon notre jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons celles qui ~~quelles~~ ~~ont été~~ les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée ~~ce sont~~ ~~et qui, de ce fait, constituent~~ les questions clés de l'audit, lesquelles comprennent les questions liées à la fraude. Nous décrivons ~~ces questions~~ dans notre rapport, les questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

[...]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵⁸

[...]

Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude

[...]

⁵⁸ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

[...]

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

[...]

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris :

- toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit ;
- toute fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée ;
- toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon notre jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons celles qui ~~quelles~~ ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée ; ce sont et qui, de ce fait, constituent les questions clés de l'audit, lesquelles comprennent les questions liées à la fraude. Nous décrivons ~~ces questions~~ dans notre rapport, les questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

[...]

Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

[...]

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

[...]

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris :

- toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit ;
- toute fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée ;
- toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon notre jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance.

[...]

NORME ISA 701, COMMUNICATION DES QUESTIONS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Exigences

[...]

Communication des questions clés de l'audit

11. L'auditeur doit décrire chacune des questions clés de l'audit dans une section distincte de son rapport intitulée « Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude »⁵⁹, en la faisant précéder d'un sous-titre approprié, sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15. Le libellé d'introduction de cette section du rapport de l'auditeur doit contenir les énoncés suivants :
- les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers [de la période considérée] ;
 - ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. (Réf. : par. A31 à A33)

Forme et contenu de la section « Questions clés de l'audit » dans d'autres circonstances

16. Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit à communiquer ou que les seules questions clés de l'audit sont celles décrites au paragraphe 15, il doit mentionner ce fait dans une section distincte de son rapport intitulée « Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude ». (Réf. : par. A57 à A59)

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 2)

[...]

Relation entre les questions clés de l'audit, l'opinion de l'auditeur et les autres éléments du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 4, 12 et 15)

[...]

A8A. La norme ISA 240 (révisée)⁶⁰ exige de l'auditeur qu'il détermine, parmi les questions liées à la fraude communiquées aux responsables de la gouvernance, celles qui constituent des questions clés de l'audit. Elle comporte des exigences et indications quant à l'application de la présente norme ISA.

⁵⁹ Dans la présente norme ISA, cette section est désignée comme étant la section « Questions clés de l'audit », sauf lorsqu'on fait expressément référence à son titre.

⁶⁰ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 61 à 64.

Détermination des questions clés de l'audit (Réf. : par. 9 et 10)

[...]

Points à prendre en considération dans la détermination des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

[...]

A18A. La norme ISA 240 (révisée)⁶¹ souligne que les questions liées à la fraude nécessitent souvent une attention importante de la part de l'auditeur et que, vu l'intérêt exprimé par les utilisateurs des états financiers pour ces questions, il y a généralement une ou plusieurs questions liées à la fraude ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de la réalisation de l'audit — selon la détermination faite conformément au paragraphe 61 de cette norme — qui font partie des questions qui ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée et qui constituent de ce fait des questions clés de l'audit.

Aspects considérés comme présentant des risques d'anomalies significatives élevés ou à l'égard desquels des risques importants ont été identifiés conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) (Réf. : alinéa 9 a))

[...]

A20. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019), un risque important s'entend d'un risque d'anomalies significatives identifié pour lequel l'évaluation du risque inhérent se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la combinaison que forment la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant⁶². Les aspects à l'égard desquels la direction doit porter des jugements importants et les opérations inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.

~~A21. Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la norme ISA 240 (révisée) présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et exige de l'auditeur qu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants⁶³. La norme ISA 240 (révisée) indique en outre que, compte tenu de la manière imprévisible dont un contournement des contrôles par la direction peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc d'un risque important⁶⁴. Il se peut que l'auditeur détermine que ces questions constituent des questions clés de l'audit liées à la fraude. En effet, il arrive souvent que les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes nécessitent une attention importante de la part de l'auditeur et fassent partie des questions les plus importantes dans l'audit. Toutefois, cela pourrait ne pas être toujours le cas. L'auditeur pourrait déterminer que certains risques d'anomalies significatives résultant de fraudes n'ont pas nécessité une attention importante de sa part. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, décider de ne~~

⁶¹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes A165 et A170.

⁶² Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 12 l).

⁶³ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 27 et 2840 et 41.

⁶⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 3242.

~~pas en tenir compte être pris en considération par celui-ci dans la détermination des lorsqu'il détermine les questions clés de l'audit conformément au paragraphe 10.~~

[...]

Communication des questions clés de l'audit

[...]

Circonstances dans lesquelles une question considérée comme une question clé de l'audit n'est pas communiquée dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 14)

A52. Les textes légaux ou réglementaires peuvent empêcher la direction ou l'auditeur de rendre publique une question considérée comme une question clé de l'audit. Ainsi, certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication publique qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des questions qui concernent ou qui semblent concerner le blanchiment d'argent).

[...]

A55. Il peut également être nécessaire que l'auditeur examine l'incidence de la communication d'une question considérée comme une question clé de l'audit en tenant compte des règles de déontologie pertinentes⁶⁵. En outre, il est possible que les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur qu'il communique avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillance compétentes au sujet de la question, que celle-ci soit communiquée ou non dans le rapport de l'auditeur. Une telle communication peut également être utile à l'auditeur dans la prise en considération des conséquences néfastes pouvant découler de la communication de la question.

Forme et contenu de la section « Questions clés de l'audit » dans les autres cas (Réf. : par. 16)

A57. L'exigence du paragraphe 16 s'applique dans les trois cas suivants :

- a) l'auditeur détermine, conformément au paragraphe 10, qu'il n'y a pas de questions clés de l'audit (voir le paragraphe A59) ;
- b) l'auditeur détermine, conformément au paragraphe 14, qu'une question clé de l'audit ne sera pas communiquée dans son rapport, et aucune autre question n'est considérée comme une question clé de l'audit ;
- c) les seules questions considérées comme des questions clés de l'audit sont celles que l'auditeur doit communiquer conformément au paragraphe 15.

A58. L'exemple de libellé qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'existe aucune question clé de l'audit à communiquer :

Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude

[Exception faite de la question décrite dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou de la section « Incertitude significative liée à la

⁶⁵ Par exemple, sauf dans certaines circonstances précises, le paragraphe R114.2 du Code de l'IESBA interdit l'utilisation ou la divulgation de renseignements auxquels s'applique le principe de confidentialité. Parmi les exceptions, il y en a une, énoncée au paragraphe R114.3 du Code de l'IESBA, qui permet au professionnel comptable de divulguer ou d'utiliser des renseignements confidentiels lorsqu'une disposition légale ou qu'un devoir professionnel ou un droit professionnel l'y oblige ou l'y autorise. Le sous-alinéa 114.3 A1 b)iv) du Code de l'IESBA explique qu'il existe un devoir professionnel ou un droit professionnel de divulguer de tels renseignements pour se conformer aux normes techniques et professionnelles.

continuité de l'exploitation ».] Nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune [autre] question clé de l'audit ni question liée à la fraude à communiquer dans notre rapport.

A58A. La norme ISA 240 (révisée)⁶⁶ contient des indications quant au libellé pouvant être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur a déterminé qu'il existe des questions clés de l'audit, mais qu'aucune d'elles n'est liée à la fraude.

A59. Pour déterminer les questions clés de l'audit, l'auditeur doit porter un jugement sur l'importance relative des questions ayant nécessité une attention importante de sa part. Il est donc rare que l'auditeur d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée ne retienne pas, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, au moins une question clé à communiquer dans son rapport. Il se peut néanmoins que, dans un nombre limité de cas (par exemple, une entité cotée dont les activités sont très limitées), l'auditeur détermine qu'il n'y a aucune question clé de l'audit, conformément au paragraphe 10, du fait qu'aucune question n'a nécessité une attention importante de sa part.

[...]

NORME ISA 705 (RÉVISÉE), EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

[...]

Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : alinéa 6 b))

[...]

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Si la mise en œuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et des paragraphes 9 et 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

[...]

NORME ISA 800 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS PRÉPARÉS CONFORMÉMENT À DES RÉFÉRENTIELS À USAGE PARTICULIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

⁶⁶ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe A177.

[...]

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

[...]

- **Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**
- Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :
- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers de l'entité cotée préparés par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de réglementation. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.
- [...]
- L'auditeur est tenu par l'autorité de réglementation de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.
- [...]

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Questions clés de l'audit, y compris les questions liées à la fraude

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été prises en compte dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et de l'opinion que nous nous sommes formée à leur égard, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

[...]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que,

individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci.

[...]

- Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :
- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- [...]
- Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris :
 - toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit ;
 - toute fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée ;
 - toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon notre jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance.

[...]

NORME ISA 805 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)

A10. La pertinence de chacune des normes ISA nécessite un examen attentif. Même si un seul élément spécifique d'un état financier fait l'objet de l'audit, les normes ISA comme la norme ISA 240 (révisée)⁶⁷, la norme ISA 550⁶⁸ et la norme ISA 570 (révisée) sont, en principe, pertinentes. Cela tient au fait que l'élément pourrait comporter une anomalie résultant d'une fraude, de l'incidence d'opérations entre parties liées, ou de l'application incorrecte du principe comptable de continuité d'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.

[...]

IAPN 1000, AUDIT D'INSTRUMENTS FINANCIERS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Section I — Renseignements généraux sur les instruments financiers

[...]

⁶⁷ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

⁶⁸ Norme ISA 550, *Parties liées*.

But et risques de l'utilisation des instruments financiers

[...]

18. Les principaux types de risques liés aux instruments financiers sont énumérés ci-dessous. La liste n'est pas exhaustive et une terminologie différente peut être employée pour décrire ces risques ou classer les composantes des divers risques.

[...]

- d) Risque opérationnel : risque qui a trait au processus de traitement spécifiquement requis pour les instruments financiers. Le risque opérationnel peut augmenter en fonction du degré de complexité de l'instrument financier, et une mauvaise gestion du risque opérationnel peut accroître d'autres types de risque. Le risque opérationnel comprend :

[...]

- vi) le risque de perte découlant de processus et de systèmes internes inadéquats ou défaillants, ou d'événements externes, y compris le risque de fraudes de sources internes et externes ;

[...]

19. Voici d'autres facteurs à prendre en considération en ce qui a trait aux risques liés aux instruments financiers :

- le risque de fraude qui peut augmenter si, par exemple, un employé en mesure de perpétrer une fraude financière comprend les instruments financiers et les processus de comptabilisation de ces instruments, alors que la direction et les responsables de la gouvernance ont un degré moindre de compréhension ;

[...]

Exhaustivité, exactitude et existence

[...]

Confirmations d'opérations et chambres de compensation

[...]

26. Les opérations ne sont pas toutes réglées par l'intermédiaire d'une bourse. Il existe une pratique établie sur de nombreux marchés autres qui consiste à s'entendre sur les conditions des opérations avant que leur règlement ne commence. Pour être efficace, ce processus doit être géré de manière indépendante de ceux qui négocient les instruments financiers afin de réduire au minimum le risque de fraude. Sur d'autres marchés, les opérations sont confirmées une fois que leur règlement a commencé et il arrive que des retards dans le processus de confirmation fassent en sorte que le règlement des opérations est entrepris avant que les parties se soient entendues sur l'ensemble des conditions. Cette situation présente un risque supplémentaire du fait que les entités contractantes doivent utiliser d'autres moyens pour s'assurer de la concordance des conditions des instruments, par exemple :

[...]

Section II — Facteurs à considérer pour l'audit d'instruments financiers

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives et réponses à cette évaluation

[...]

Facteurs de risque de fraude⁶⁹

86. Il se peut que des employés aient des motifs pour présenter des informations financières mensongères lorsque leur rémunération est fonction des rendements sur les instruments financiers utilisés. Pour évaluer le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être important de comprendre l'interaction qui existe entre les politiques de rémunération de l'entité et son appétence au risque ainsi que les motifs que cela peut créer pour ses négociateurs et pour la direction.

[...]

Procédures relatives à l'exhaustivité, l'exactitude, l'existence, la réalité et les droits et obligations

[...]

104. Les procédures pouvant fournir des éléments probants à l'appui de l'exhaustivité, de l'exactitude et de l'existence consistent notamment à :

[...]

- examiner les écritures de journal et les contrôles exercés sur l'enregistrement de ces écritures. Cette procédure peut aider notamment :
 - à déterminer si les écritures ont été passées par des employés autres que ceux qui sont autorisés à le faire,
 - à identifier les écritures inhabituelles ou inappropriées à la clôture de l'exercice, qui peuvent être pertinentes en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;

[...]

NORME ISRE 2410 (RÉVISÉE), EXAMEN LIMITÉ D'INFORMATIONS FINANCIÈRES INTERMÉDIAIRES RÉALISÉ PAR L'AUDITEUR INDÉPENDANT DE L'ENTITÉ

[Cette norme n'a pas été traduite en français. La traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation.] [...]

Déclarations de la direction

[...]

34. L'auditeur devrait obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant :

[...]

- e) qu'elle lui a communiqué les résultats de son évaluation du risque que les informations financières intermédiaires puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes⁷⁰ ;

⁶⁹ Voir la norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, qui présente des exigences et des indications quant aux facteurs de risque de fraude.

⁷⁰ Selon le paragraphe 3657 de la norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation varie d'une entité à l'autre et il se peut que la direction

[...]

NORME ISAE 3000 (RÉVISÉE), MISSIONS D'ASSURANCE AUTRES QUE LES AUDITS OU EXAMENS LIMITÉS D'INFORMATIONS FINANCIÈRES HISTORIQUES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Planification et réalisation de la mission

Planification (Réf. : par. 40)

A86. La planification met à contribution l'associé responsable de la mission, les autres membres clés de l'équipe de mission et les experts externes choisis par le professionnel en exercice, le cas échéant, dans l'élaboration d'une stratégie générale établissant l'étendue, les éléments prioritaires, le calendrier et les modalités d'exécution de la mission, ainsi que d'un plan de mission détaillant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre et exposant la logique qui sous-tend leur choix. Une planification adéquate contribue à ce que toute l'attention voulue soit accordée aux aspects importants de la mission, que les problèmes potentiels soient détectés et résolus dans les meilleurs délais, et que la mission soit organisée et gérée adéquatement afin d'être exécutée avec efficacité et efficience. Une planification efficace permet également d'attribuer les travaux aux membres de l'équipe de mission de façon appropriée, facilite la direction et la supervision de ces derniers ainsi que la revue de leurs travaux, et permet, s'il y a lieu, de coordonner les travaux effectués par d'autres professionnels en exercice et experts. La nature et l'étendue des activités de planification varient en fonction des circonstances de la mission, par exemple la complexité de l'objet considéré et des critères. Voici des exemples des principaux éléments qui peuvent être pris en considération :

[...]

- la mesure dans laquelle le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes est pertinent pour la mission ;

[...]

NORME ISAE 3410, MISSIONS D'ASSURANCE RELATIVES AUX BILANS DES GAZ À EFFET DE SERRE

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 23 à 26)

[...]

procède à une évaluation détaillée sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. En conséquence, dans la mesure où elle se rapporte aux informations financières intermédiaires, cette déclaration est adaptée aux circonstances propres à l'entité.

Risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES (Réf. : alinéas 33L a) et 33R a))

[...]

A80. Les risques au niveau du bilan GES peuvent notamment découler d'un environnement de contrôle déficient. Par exemple, des déficiences telles qu'un manque de compétence de la direction sont susceptibles d'avoir une incidence généralisée sur le bilan GES et peuvent nécessiter une réponse globale de la part du professionnel en exercice. Les autres risques d'anomalies significatives au niveau du bilan GES peuvent comprendre les suivants :

[...]

- le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, par exemple en ce qui concerne les marchés d'échange de droits d'émission ;

[...]

L'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB®) et la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants® — IFAC®) déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, aux International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Assurance Engagements, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Related Services, aux International Standards on Quality Management, aux International Auditing Practice Notes, aux exposés-sondages, aux documents de consultation et aux autres publications de l'IAASB.

© Février 2024 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « © Février 2024 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires. »

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays. L'appellation « International Foundation for Ethics and Audit » et le sigle « IFEA » sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFEA, aux États-Unis et dans d'autres pays.

L'IAASB dispose des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'IFAC.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA », publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en février 2024, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en février 2024, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de « Projet de Norme internationale d'audit 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA » © 2024 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de « Projet de Norme internationale d'audit 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA » © 2024 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Others ISAs

Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org