

Prise de position définitive

Norme internationale d'audit 240 (révisée)

Responsabilités de l'auditeur
concernant les fraudes lors
d'un audit d'états financiers
et modifications de
concordance et
modifications corrélatives
apportées à d'autres normes
internationales de l'IAASB

JUILLET 2025

© Juillet 2025 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

La présente publication peut être téléchargée à des fins personnelles et non commerciales ou achetée par l'intermédiaire du site Web du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® — IAASB®) : www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, la traduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires, sauf quand il fait l'objet d'une utilisation individuelle et non commerciale. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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.

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).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et de services connexes de haute 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 à travers le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications 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 Conseil consultatif des parties prenantes (Stakeholder Advisory Council — SAC), 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.

SOMMAIRE

	Page
Norme ISA 240 (révisée), <i>Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers</i>	6
Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales de l'IAASB	99

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 15 décembre 2026)

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	19-22
Ressources affectées à la mission	23
Réalisation de la mission	24
Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance	25
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	26-30
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.....	31-37
Évaluation des facteurs de risque de fraude.....	38
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	39-41
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	42-53
Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre	54
Fraude avérée ou suspectée	55-58
Impossibilité de poursuivre la mission d'audit.....	59
Rapport de l'auditeur.....	60-62
Déclarations écrites.....	63
Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance	64-66
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité.....	67

Documentation	68
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsabilités de l'auditeur, de la direction et des responsables de la gouvernance	A1
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA	A2-A17
Relation avec d'autres normes ISA.....	A18
Définitions.....	A19-A26
Esprit critique	A27-A37
Ressources affectées à la mission.....	A38-A42
Réalisation de la mission	A43
Nature continue des communications avec la direction et les responsables de la gouvernance	A44-A48
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A49-A60
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.....	A61-A109
Évaluation des facteurs de risque de fraude.....	A110-A112
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	A113-A125
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	A126-A155
Fraude avérée ou suspectée	A156-A172
Impossibilité de poursuivre la mission d'audit.....	A173-A176
Rapport de l'auditeur.....	A177-A192
Déclarations écrites.....	A193-A194
Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance	A195-A200
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité.....	A201-A205
Documentation	A206
Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque de fraude	
Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	
Annexe 3 : Exemples de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée	
Annexe 4 : Autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester	
Annexe 5 : Autres normes ISA portant sur des sujets particuliers et faisant référence aux fraudes avérées ou suspectées	

<p>La Norme internationale d'audit (ISA) 240 (révisée), <i>Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers</i>, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, <i>Objectifs</i></p>

généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.

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. Par conséquent, il est prévu qu'elle soit appliquée conjointement avec d'autres normes ISA pertinentes.

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 fois 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 influe autrement de façon inappropriée sur le processus d'information financière, par exemple en cherchant à manipuler les résultats dans le but d'influencer la perception des utilisateurs des états financiers concernant la performance de l'entité.

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.

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.*

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 s'intéresse aux anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers. Même si l'auditeur peut identifier ou suspecter un cas de 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 A28)
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. En ce qui concerne les anomalies détectées résultant de fraudes, cette détermination repose entre autres sur la prise en considération de la nature des circonstances qui sont à l'origine de la fraude. 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)
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 contrôles conçus 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

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 5.

⁷ Norme ISA 200, paragraphes A56 et A57.

⁸ Norme ISA 200, paragraphe A57.

⁹ Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

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, compte tenu de la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles mis en place et du fait que des procédures d'audit qui sont efficaces pour détecter des erreurs peuvent se révéler inefficaces pour détecter des fraudes.

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. (Réf. : par. A13 et A14)

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 habituellement un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Ainsi, si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée, il a aussi des responsabilités conformément à la norme ISA 250 (révisée)¹⁰. (Réf. : par. A15 et A17)

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 aux réponses à l'évaluation de ces risques. Ces autres normes ISA fournissent des précisions sur l'application de la présente norme ISA. (Réf. : par. A18)

Date d'entrée en vigueur

16. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026.

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 fraudes avérées ou suspectées qui ont été identifiées 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. A19 à A23)

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

- b) « facteurs de risque de fraude », les événements ou situations qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre, ou une attitude ou une rationalisation qui justifie l'acte frauduleux. (Réf. : par. A24 à A26)

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. A27)
20. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit demeurer attentif aux informations indiquant la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude et aux circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée. (Réf. : par. A28 à A32)
21. Lorsque 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, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences. (Réf. : par. A33)
22. 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. A34 à A37)

Ressources affectées à la mission

23. 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. A38 à A42)

Réalisation de la mission

24. 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 sont adaptées à la nature et aux circonstances de la mission d'audit, en prenant en considération les points relevés pendant la mission d'audit, notamment : (Réf. : par. A43)
- a) les facteurs de risque de fraude ;
 - b) toute fraude avérée ou suspectée ;
 - c) les 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

¹¹ Norme ISA 200, paragraphe 15.

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

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

aux responsables de la gouvernance les questions ayant trait à la fraude. (Réf. : par. A44 à A48)

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 énumérées aux paragraphes 27 à 38. Ce faisant, il doit se demander si un ou plusieurs facteurs de risque de fraude sont présents. (Réf. : par. A49)

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. A50 et A51)

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. A52)

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 établir 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. A43, A53, A54 et A59)
- 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. A55)
 - ii) les facteurs de risque de fraude, dont les suivants : (Réf. : par. A56 et A57)
 - a. les motifs ou les pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude par la direction, les responsables de la gouvernance ou des employés,
 - 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,

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 13 à 27.

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.

- iii) les types de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions pertinentes pouvant être à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ;
 - iv) la façon dont la direction peut contourner les contrôles ; (Réf. : par. A58)
- b) la prise en compte de toute fraude avérée ou suspectée qui peut avoir une incidence sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission, par exemple un cas de fraude qui s'est produit au sein de l'entité pendant l'exercice considéré ou un exercice antérieur.

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

30. 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. A60)

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

31. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁸, en fonction de la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension des éléments qui peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude. (Réf. : par. A61 à A70)

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

Environnement de contrôle

32. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁹, l'auditeur doit :
- a) acquérir une compréhension des éléments suivants :
 - i) 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. A71 et A72)
 - ii) le programme de dénonciation de l'entité (ou autre programme de signalement des fraudes), si cette dernière a un tel programme, y compris la façon dont la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance répondent aux allégations de fraude formulées dans le cadre du programme, (Réf. : par. A73 à A75)
 - iii) 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 et y répondre, ainsi que sur les contrôles qu'elle a établis pour ces risques ; (Réf. : par. A76 à A79)
 - b) 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

¹⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 19.

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

processus qu'elle a mis en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;

- c) procéder à des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance pour : (Réf. : par. A80 à A82)
 - i) savoir s'ils ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraude, provenant notamment de signalements ou de plaintes, concernant l'entité et, le cas échéant, comment ils y ont répondu,
 - 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

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

- a) acquérir une compréhension de la façon dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet : (Réf. : par. A83 à A91 et A107)
 - 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. A92 à A95)
 - i) savoir s'ils ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraude, 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.

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

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

- a) acquérir une compréhension des éléments suivants :
 - i) les aspects du processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité se rapportant aux évaluations continues et ponctuelles visant à faire un suivi de l'efficacité

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 22.

²¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 24.

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. A96)

- ii) les objectifs de la fonction d'audit interne en ce qui concerne les contrôles de suivi afférents aux risques de fraude, si l'entité a une telle fonction ;
- b) si l'entité a une fonction d'audit interne, procéder à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de cette fonction afin de savoir si : (Réf. : par. A97 et A98)
- i) elles ont mis en œuvre des procédures en ce qui concerne les contrôles de suivi afférents aux risques de fraude pendant la période considérée,
 - ii) elles ont connaissance de fraudes avérées ou suspectées, y compris d'allégations de fraude, concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude,
 - iii) elles ont connaissance de déficiences dans le système de contrôle interne de l'entité concernant la prévention et la détection des fraudes.

Système d'information et communications

35. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²², la compréhension qu'a l'auditeur des 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 et les autres ajustements sont déclenchés, traités, enregistrés et corrigés au besoin. (Réf. : par. A99 à A101)

Activités de contrôle

36. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²³, la compréhension qu'a l'auditeur des activités de contrôle de l'entité doit englober l'identification des contrôles visant à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions, y compris les contrôles afférents aux écritures de journal et aux autres ajustements, qui sont conçus pour prévenir ou détecter les fraudes. (Réf. : par. A102 à A107)

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

37. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁴, 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 relevées, qui sont pertinentes au regard de la prévention ou de la détection des fraudes. (Réf. : par. A108 et A109)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

38. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants qu'il a obtenus au moyen de la mise en œuvre 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. A24 à A26 et A110 à A112)

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

39. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁵, l'auditeur doit :

²² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 25.

²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

²⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 27.

²⁵ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28 à 34.

- 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. A113 à A114 et A116)
- b) traiter comme des risques importants les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a évalués. Par conséquent, s'il ne l'a pas déjà fait, l'auditeur doit identifier les contrôles visant à répondre à ces risques importants, évaluer si leur conception est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives ou pour favoriser le fonctionnement d'autres contrôles, et déterminer s'ils ont été mis en place. (Réf. : par. A115)

Risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liés au contournement des contrôles par la direction

- 40. Compte tenu de la manière imprévisible dont la direction peut être en mesure de contourner les contrôles et indépendamment de l'évaluation qu'il fait des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit : (Réf. : par. A117 et A118)
 - a) traiter ces risques comme des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers ;
 - b) déterminer si ces risques ont une incidence sur son évaluation des risques au niveau des assertions.

Risques 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. A119 à A125)

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

- 42. 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.

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

- 43. Pour déterminer des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur doit introduire un élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue. (Réf. : par. A126 et A127)

Réponses globales

- 44. Selon la norme ISA 330²⁶, 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. A128)

²⁶ Norme ISA 330, paragraphe 5.

45. 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 constituer 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

46. Selon la norme ISA 330²⁷, 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. A129 à A135)

Procédures d'audit en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liés au contournement des contrôles par la direction

47. 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 48 à 52 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

48. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit visant à tester le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A136 à A139)
49. Pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit conformément au paragraphe 48, l'auditeur doit : (Réf. : par. A99)
- 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 ;
 - b) obtenir des éléments probants quant à l'exhaustivité de la population des écritures de journal et des autres ajustements passés tout au long de la période ; (Réf. : par. A140 et A147)
 - c) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements passés à la fin de la période ; (Réf. : par. A141 à A143, A144, A146 et A147)
 - d) déterminer s'il est nécessaire de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements passés tout au long de la période. (Réf. : par. A142, A143, A145 et A146)

Estimations comptables

50. Pour l'application de la norme ISA 540 (révisée)²⁸, s'il identifie des indices d'un parti pris possible de la direction, l'auditeur doit apprécier s'ils peuvent représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A148 à A150)
51. Pour procéder à l'appréciation dont il est question au paragraphe 50, l'auditeur doit :

²⁷ Norme ISA 330, paragraphe 6.

²⁸ Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 32.

- 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. A150 à A152)

Opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités ou qui semblent par ailleurs inhabituelles

52. 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 qu'il a 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 communiquer des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs. (Réf. : par. A153)

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

53. Pour l'application de la norme ISA 520²⁹, 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 d'anomalies significatives résultant de fraudes non détecté jusqu'alors. (Réf. : par. A154 et A155)

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre

54. Pour l'application de la norme ISA 330³⁰, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si :
- (a) les évaluations des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes demeurent appropriées ;
 - b) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Fraude avérée ou suspectée (Réf. : par. A7 à A11, A28 et A156 à A172)

55. Si l'auditeur identifie une fraude avérée ou suspectée, il doit acquérir une compréhension de la ou des questions en cause pour en déterminer l'incidence sur la mission d'audit. Ce faisant, il doit : (Réf. : par. A158 à A162)
- a) procéder à des demandes d'informations quant à la ou aux questions en cause auprès de la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, lorsqu'il est approprié de le faire dans les circonstances, auprès des responsables de la gouvernance ;
 - b) si l'entité a un processus d'enquête par rapport à la ou aux questions en cause, apprécier si ce processus est approprié dans les circonstances ;
 - c) si des mesures correctives ont été prises par l'entité en réponse à la ou aux questions en cause, apprécier si ces mesures sont appropriées dans les circonstances.

²⁹ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*, paragraphe 6.

³⁰ Norme ISA 330, paragraphes 25 et 26 et A62 à A64.

56. Sauf dans les cas de fraudes avérées ou suspectées qui, selon la détermination faite par l'auditeur, sont manifestement sans conséquence sur la base des procédures mises en œuvre conformément au paragraphe 55 l'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A163 à A165)
- 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) si l'auditeur 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 les audits de périodes antérieures, le cas échéant.
57. S'il détecte une anomalie résultant d'une fraude, l'auditeur doit : (Réf. : par. A166 à A172)
- 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 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 identifiée ou suspectée ;
 - c) 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 ;
 - d) reconsidérer la fiabilité des déclarations de la direction et des éléments probants déjà obtenus, notamment lorsque 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. S'il détermine que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, 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 d'un conseiller juridique, s'il y a lieu.

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

Impossibilité de poursuivre la mission d'audit

59. 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 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 ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation ; (Réf. : par. A173 à A176)
 - 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.

Rapport de l'auditeur

Détermination des questions clés de l'audit ayant trait à la fraude

60. Pour l'application de la norme ISA 701³², l'auditeur doit déterminer, parmi les questions ayant trait 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. A177 à A183)
- a) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés et évalués ;
 - b) l'identification de fraudes avérées ou suspectées ;
 - c) l'identification de déficiences importantes du contrôle interne qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes.

61. Pour l'application de la norme ISA 701³³, l'auditeur doit déterminer, parmi les questions déterminées conformément au paragraphe 60, 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. A184 à A186)

Communication des questions clés de l'audit ayant trait à la fraude

62. 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 ont trait aux fraudes. (Réf. : par. A187 à A192)

³² Norme ISA 701, paragraphe 9.

³³ Norme ISA 701, paragraphe 10.

³⁴ Norme ISA 701, paragraphe 11.

Déclarations écrites

63. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance confirmant : (Réf. par. A193 et A194)
- a) qu'ils 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'ils se sont bien acquittés de ces responsabilités ;
 - b) qu'ils lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - c) qu'ils lui ont signalé toute fraude avérée ou suspectée, y compris les allégations de fraude, dont ils 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 sur les états financiers ;
 - d) qu'ils lui ont signalé 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.

Communications avec la direction et les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction

64. 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 et de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A195 et A196)

Communication avec les responsables de la gouvernance

65. 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 (à l'exception des questions qui sont manifestement sans conséquence).
- S'il identifie une fraude suspectée impliquant la direction, l'auditeur doit la communiquer 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. A195 et A197 à A199)
66. 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. A195 et A200)

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité

- 67 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. A201 à A205)
- a) exigent qu'il la signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - b) établissent des responsabilités ou des droits selon lesquels il pourrait être approprié, selon les circonstances, de la signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité.

Documentation

68. Pour l'application de la norme ISA 230³⁵, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A206)
- 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 ;
 - b) les éléments clés de la compréhension qu'il est tenu d'avoir conformément aux paragraphes 31 à 36, 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 qu'il existe des risques 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 aux risques 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 ayant trait 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

³⁵ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7, et Annexe.

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 pouvant en susciter la perpétration, une occasion perçue de la commettre, ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte commis.

Exemples :

- Il peut exister des motifs ou des pressions pour communiquer 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.
- Il peut exister une occasion perçue de commettre une fraude 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.
- Dans le secteur public, des informations erronées sont communiquées sur les revenus ou les dépenses ne sont pas toutes communiquées, surtout lorsque les textes légaux fixent des limites concernant ces dépenses.

- 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 préparés ;
 - 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 du référentiel d'information financière applicable 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 communication erronée, y compris l'omission ou l'obscurcissement, des informations à fournir selon 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 qui auraient fait 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 au fraudeur 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, 8 et 55 à 58)

- 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 prend connaissance d'allégations, transmises par l'intermédiaire de la ligne téléphonique pour le signalement des fraudes, 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 obtient 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)³⁶ lorsqu'il s'agit de répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont liés au processus de consolidation.
- A9. L'auditeur peut avoir recours à des outils et 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. Ces outils et techniques peuvent permettre à l'auditeur d'analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une compréhension approfondie de ces données ou repérer des tendances inhabituelles, ce qui accroît sa capacité à faire preuve d'esprit critique et à mettre en question plus efficacement les assertions de la direction. L'auditeur peut aussi avoir recours à des outils et techniques

³⁶ 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).

automatisés pour bénéficier de gains d'efficacité et d'efficacité 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 et techniques automatisés ne diminue en rien le besoin de faire preuve d'esprit critique et d'exercer son jugement professionnel tout au long de l'audit.

- 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 dont il prend connaissance (identifiées par suite de ses demandes d'informations auprès de la direction ou de son acquisition d'une compréhension du programme de dénonciation de l'entité (ou d'un autre programme de signalement des fraudes), 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 58.
- 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 habituellement considérée comme significative du point de vue qualitatif si elle est commise par la haute direction ou un fonctionnaire, et ce, quel qu'en soit le montant. Une telle fraude peut en effet soulever des préoccupations concernant 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 des performances ou de respecter des clauses restrictives, par exemple. Dans le secteur public, des anomalies peuvent découler d'un acte intentionnel de la direction ayant pour but l'enregistrement d'un excédent lorsque les textes légaux interdisent tout déficit, ou la communication d'informations erronées sur les charges engagées afin d'éviter de dépasser les limites fixées par les textes légaux.

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 de fausses déclarations faites intentionnellement 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 croire 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'ampleur relative des montants individuels en cause et le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur puisse être à même d'identifier des occasions potentielles de fraude, il lui est difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font appel au jugement, par exemple des estimations comptables, découlent de fraudes ou d'erreurs.

Espit critique et jugement professionnel (Réf. : par. 13)

A13. La norme ISQM 1³⁷ 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 lorsqu'il réalise une mission d'audit 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 et 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 1³⁸, 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'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 A22) peut aussi entraîner des responsabilités additionnelles pour l'auditeur conformément à la norme ISA 250 (révisée).

Exemple :

- Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles généraux informatiques de l'entité, l'auditeur est 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 détermine que l'atteinte à la cybersécurité constitue probablement un manquement aux textes légaux locaux concernant la protection des données.

A16. La conformité aux exigences de la présente norme ISA peut aussi permettre de satisfaire à certaines exigences applicables de la norme ISA 250 (révisée).

Exemple :

- En réalisant des tests de détail sur le portefeuille de prêts d'une banque, l'auditeur identifie une série de prêts consentis à des entités nouvellement créées qui ont des liens avec la haute direction, prêts qui ne font pas l'objet d'une documentation appropriée. L'auditeur détermine que les circonstances constituaient un indice d'approbations de prêts frauduleuses par la haute direction à des parties liées. Après avoir acquis une compréhension de la fraude suspectée en application du paragraphe 55, l'auditeur conclut que la compréhension était aussi suffisante pour satisfaire à l'exigence énoncée à l'alinéa 19 a) de la norme ISA 250 (révisée). L'auditeur apprécie l'incidence éventuelle sur

³⁷ 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.*

³⁸ Norme ISQM 1, paragraphe A31.

les états financiers de l'amende associée à l'infraction suspectée aux textes réglementaires du secteur bancaire en lien avec l'octroi de prêts à des parties liées, conformément à l'alinéa 19 b) de la norme ISA 250 (révisée).

A17. 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, le *Code international de déontologie des professionnels comptables (y compris les Normes internationales d'indépendance)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires³⁹.

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

A18. 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))

A19. 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 peuvent être pertinents au regard des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la norme ISA 250 (révisée)⁴⁰, de prendre en compte les textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers.

A20. La corruption, les pots-de-vin et le blanchiment d'argent sont des actes illégaux ou contraires à l'éthique. La corruption, les pots-de-vin et le blanchiment d'argent peuvent représenter des concepts distincts dans les textes légaux ou réglementaires ; ils peuvent aussi constituer des actes frauduleux ou servir à faciliter ou à dissimuler une fraude.

Exemples :

- Corruption impliquant la fraude — Il y a collusion entre la direction et des parties concurrentes 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 de tels biens ou services (c'est ce qu'on appelle le « truquage d'offres »). Ce truquage d'offres comprend le versement de paiements en argent par le soumissionnaire retenu à des parties concurrentes prenant part à la collusion, par le biais de contrats de consultation frauduleux pour lesquels aucun travail n'a réellement été effectué.
- Pots-de-vin visant à dissimuler une fraude — La direction offre 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).

³⁹ Code de l'IESBA, section 360.

⁴⁰ Norme ISA 250 (révisée), paragraphes 6 et A6.

A21. Comme pour la fraude, même si l'auditeur peut identifier ou suspecter un cas de corruption, de pots-de-vin ou de 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))

A22. 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 parties externes à l'entité. La fraude, au sens de l'alinéa 18 a), peut être un acte intentionnel commis par un tiers ; en conséquence, s'il identifie ou suspecte un acte intentionnel commis par un tiers qui pourrait avoir entraîné le détournement d'actifs de l'entité ou la communication d'informations financières mensongères par l'entité, l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues aux paragraphes 55 à 58.

A23. Les parties externes à l'entité de qui peut émaner une fraude commise par un tiers peuvent comprendre :

- les parties liées, lorsqu'il peut exister des occasions potentielles de collusion entre elles et la direction, des opérations excessivement complexes ou des partis pris dans la structure des opérations, comme il est précisé dans la norme ISA 550⁴¹ ;
- les tiers avec lesquels l'entité entretient des relations à l'appui de son modèle d'entreprise (les clients, les fournisseurs, les prestataires de services ou d'autres parties externes connues de l'entité, par exemple). Ces relations peuvent donner lieu à un risque de collusion, avec les employés ou d'autres parties de l'entité, permettant, par exemple, de créer des opérations fictives dans le but de manipuler les résultats financiers ;
- les tiers inconnus de l'entité, qui peuvent, par exemple, tenter d'accéder à son environnement informatique sans en avoir l'autorisation et ainsi mettre à risque l'information financière ou les actifs de l'entité, ou perturber les activités ou les processus d'information financière de l'entité.

Facteurs de risque de fraude (Réf. : alinéa 18 b) et par. 38)

A24. La présence de facteurs de risque de fraude peut avoir une incidence sur l'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Les facteurs de risque de fraude peuvent :

- constituer des facteurs de risque inhérent, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, et résulter de partis pris de la direction. Par ailleurs, il se peut que des facteurs de risque de fraude découlent d'autres facteurs de risque inhérent identifiés (par exemple, la complexité ou l'incertitude peuvent créer des occasions qui, à leur tour, peuvent donner lieu à une vulnérabilité aux anomalies résultant de fraudes). Lorsque les facteurs de risque de fraude sont des facteurs de risque inhérent, le risque inhérent est évalué avant prise en considération des contrôles ;
- être rattachés à des événements ou situations dans le système de contrôle interne de l'entité qui offrent l'occasion de commettre une fraude, qui sont pertinents eu égard à la prise en considération des contrôles de l'entité (c'est-à-dire au risque lié au contrôle), et qui peuvent indiquer la présence d'autres facteurs de risque de fraude.

A25. 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.

⁴¹ Norme ISA 550, *Parties liées*.

A26. 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 pouvant susciter la perpétration d'une fraude ;
- une occasion perçue de commettre une fraude ;
- une attitude ou une rationalisation qui justifie 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'entité⁴². 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 de fraude peuvent exister.

Esprit critique (Réf. : par. 7, 19 à 22 et 55 à 58)

- A27. Faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, 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 sa prise en considération des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A28. Tout au long de l'audit, l'auditeur peut prendre connaissance de diverses manières de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée concernant l'entité.

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 21.

Exemples :

Sources possibles d'informations sur des circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée concernant l'entité :

- l'auditeur (il découvre, lorsqu'il met en œuvre des procédures d'audit conformément à la norme ISA 550, une relation avec des 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 et 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 leur 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).

A29. Il est important de demeurer attentif aux circonstances qui pourraient constituer un indice de 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 remettent en question la fiabilité d'autres éléments probants obtenus ou jettent un doute sur l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance. Des exemples de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée sont fournis à l'**Annexe 3**.

A30. Comme il est précisé dans la norme ISA 220 (révisée)⁴³, 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 A35 à A37 de la norme ISA 220 (révisée) comportent des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, de partis pris, conscients ou inconscients, qui peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission, et de mesures qui peuvent être prises pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique.

Exemples :

- Un manque de collaboration et des contraintes de temps excessives de la part de la direction nuisent à la capacité de l'équipe de mission à résoudre un point délicat et litigieux. Ces circonstances constituent, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, un indice d'une possible tentative de la direction pour dissimuler une fraude. L'associé responsable de la mission fait appel aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il est difficile d'interagir et communique la nature des difficultés rencontrées aux responsables de la gouvernance, dont l'incidence que ces difficultés peuvent avoir sur l'audit.
- Les obstacles dressés par la direction font qu'il est difficile pour l'équipe de mission d'obtenir l'accès aux documents, aux installations, à des employés, à des clients, à des fournisseurs

⁴³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A34.

et à d'autres personnes. Ces circonstances constituent, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, un indice d'une possible tentative de la direction pour dissimuler une fraude. L'associé responsable de la mission rappelle 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 communique la nature des difficultés rencontrées aux responsables de la gouvernance, dont l'incidence que ces difficultés peuvent avoir sur l'audit.

- A31. Certaines circonstances peuvent aussi poser des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes. La norme ISA 220 (révisée)⁴⁴ 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 répondre⁴⁵.
- 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 un entretien sur les incohérences dans les éléments probants obtenus pour lesquelles la direction n'a pas fourni d'explications satisfaisantes.

Réponses incohérentes

- A33. Des réponses incohérentes aux demandes d'informations peuvent comprendre des incohérences à la fois entre les différents groupes spécifiés au paragraphe 21, à savoir la direction, les responsables de la gouvernance, les membres de la fonction d'audit interne ou d'autres personnes au sein de l'entité, et parmi les personnes d'un même groupe. Par exemple, l'auditeur peut identifier des réponses incohérentes provenant de différents membres de la direction.

Situations qui 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

- A34. Selon la norme ISA 500⁴⁶, lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il est tenu de tenir compte 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.
- A35. Il est possible que les procédures d'audit mises en œuvre conformément à la norme ISA 500, à la présente norme ISA ou à d'autres normes ISA ou que des informations provenant d'autres sources fassent en sorte que l'auditeur prend connaissance de situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un registre ou d'un autre document ou à penser que le contenu d'un document a été

⁴⁴ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A45.

⁴⁵ Selon les paragraphes R111.1 et R113.1 du Code de l'IESBA, le professionnel comptable est tenu, d'une part, d'agir avec honnêteté pour respecter le principe d'intégrité, et, d'autre part, d'agir avec rigueur pour respecter le principe de compétence professionnelle et de diligence. 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.

⁴⁶ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 7.

modifié sans qu'il en ait été informé. Néanmoins, 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 qui laisseraient croire que le contenu d'un document a été modifié. L'auditeur applique le paragraphe 22 s'il a identifié de telles situations au cours de l'audit.

Exemples :

Situations qui, si elles sont identifiées, peuvent amener 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 :

- manipulation inexplicquée 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 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.

A36. Lorsque l'auditeur identifie des situations qui l'amènent 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, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :

- à procéder à des demandes d'informations auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité ;
- 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 et techniques automatisés, par exemple une technologie pour évaluer l'authenticité ou l'intégrité d'un registre ou d'un document.

A37. Lorsque les résultats des procédures d'audit supplémentaires indiquent qu'un registre ou un autre document n'est pas authentique ou que le contenu d'un document a été modifié, l'auditeur peut déterminer que les circonstances constituent un indice de fraude avérée ou suspectée et, en conséquence, il met en œuvre des procédures d'audit conformément aux paragraphes 55 à 58.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 23)

- A38. 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.
- A39. La nature, le calendrier et l'étendue de la participation des personnes possédant les compétences ou connaissances spécialisées (experts judiciaires ou autres), lorsque cela est jugé nécessaire, 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 une non-conformité avérée ou suspectée aux textes légaux et réglementaires (charge d'impôt comportant des anomalies significatives du fait d'une fraude fiscale, produits comportant des anomalies significatives du fait qu'ils proviennent 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 de l'entité et de ses relations avec des parties liées, dont la création ou l'existence d'entités ad hoc, il peut y avoir des occasions favorables à la présentation par la direction d'une image fautive 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 occasions ou des pressions pouvant amener la direction à communiquer 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 occasions favorables à la fourniture 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 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.

⁴⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A77.

A40. 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 de possibles 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 apprécier s'il y a un 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'évaluation 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 techniques automatisés pour dégager des liens, constantes ou tendances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée ;
- 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 techniques automatisés pour dégager des incohérences, inconstances ou exceptions pouvant constituer un indice de partis pris intentionnels de la direction ou résulter d'un contournement des contrôles par la direction.

A41. 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 et d'autres ajustements, en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction).

A42. Pour déterminer si les membres de l'équipe de mission ont collectivement la compétence et les capacités appropriées pour répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'associé responsable de la mission peut notamment tenir compte de :

- l'affectation de personnes supplémentaires ayant des compétences ou connaissances spécialisées, dont des experts judiciaires et autres ;
- la modification de la composition de l'équipe de mission pour y inclure des personnes plus expérimentées ;

- l'affectation de membres plus expérimentés à la mise en œuvre de certaines procédures pour les aspects de l'audit nécessitant une attention importante de l'auditeur, notamment les demandes d'informations à ces égards auprès de la direction et, lorsque cela est approprié dans les circonstances, auprès des responsables de la gouvernance.

Réalisation de la mission (Réf. : par. 24 et 29)

A43. 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 situations 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 à l'interne pour atteindre les résultats cibles communiqués au public).
- Des changements imprévus surviennent parmi les membres de la haute direction de l'entité (démission subite du chef des finances, sans explication, qui offre une occasion aux employés du service des finances de commettre une fraude, 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)

- A44. 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.
- A45. 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.
- A46. Le calendrier approprié des communications peut varier selon l'importance et la nature des questions ayant trait 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 32 b), 32 c) et 33 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 la norme ISA 701 s'applique, 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 entretiens 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 entretiens 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 celles qui sont pertinentes au regard de la prévention ou de la détection des fraudes) à la direction, au niveau hiérarchique approprié, et aux responsables de la gouvernance pour leur permettre de prendre sans tarder les mesures correctives nécessaires.

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

- A47. 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 ayant trait à la fraude à la direction et aux responsables de la gouvernance.
- A48. 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 maintenir sa position lorsque des dilemmes ou des situations difficiles se présentent ou de demander des explications, si les circonstances le nécessitent, le tout d'une manière appropriée aux circonstances. 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 ayant trait à la fraude, de tenir compte du message à communiquer et de la manière dont il faut le faire.

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

- A49. 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)

- A50. 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

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.

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

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 qu'attache la direction à l'intégrité et aux valeurs éthiques ;
- l'importance qu'attache la direction à 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 offrir des occasions favorables à la perpétration et la dissimulation d'activités financières frauduleuses par la direction.

A51. 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 fraudes identifiées 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)

A52. L'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction relativement aux estimations comptables reflétées dans les états financiers d'une période précédente a pour but d'apprécier s'il existe des indications d'un parti pris possible de la direction. Cet examen 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)

A53. Comme l'explique la norme ISA 220 (révisée)⁵³, l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de la mise en place d'un environnement où l'importance des communications 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 d'établir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

A54. 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 entretiens en question peut être rehaussée par la participation et les avis de personnes ayant des compétences ou connaissances spécialisées.

A55. L'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 s'il y a des actions et des communications claires et cohérentes à tous les échelons de l'entité au sujet de l'intégrité et du comportement éthique.

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

⁵³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 14.

A56. Voici quelques approches pouvant contribuer à stimuler l'échange d'idées :

- Scénarios hypothétiques — Il peut être utile d'y recourir pour s'entretenir de la question de savoir si des événements ou situations 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 pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ont une occasion perçue de la commettre et font montre d'une certaine rationalisation de l'acte, et, dans l'affirmative, s'entretenir de la façon dont la fraude pourrait être commise ;
- Outils et techniques automatisés — Ils peuvent servir dans les entretiens sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité. Par exemple, les outils et techniques automatisés peuvent servir à l'identification des facteurs de risque de fraude. On peut notamment penser aux techniques qui permettent d'acquérir une meilleure compréhension des motifs et des pressions, par exemple l'analyse comparative sectorielle par ratio financier. Des corrélations inhabituelles dans les données de l'entité pour la période considérée (par exemple, les données financières et opérationnelles) peuvent mettre en lumière des ratios ou tendances défavorables par rapport à la concurrence ou à la performance passée de l'entité.

A57. 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 constituer un indice de l'existence d'un environnement propice aux fraudes ;
- si l'équipe de mission a pris 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 constituer un indice de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes pour l'entité auditée ;
- si la direction fournit 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 situations 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 avoir des motifs ou subir des pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude dans le but de dissimuler une incertitude significative quant à cette capacité.
- si l'entité a d'importantes relations et opérations avec des parties liées (par exemple, une structure organisationnelle complexe comptant plusieurs entités ad hoc contrôlées par la direction), ce qui peut offrir à la direction l'occasion de commettre une fraude (gonfler les résultats, dissimuler une dette, etc.) ;

- si l'entité compte d'autres relations avec des tiers desquelles résulte un facteur de risque de fraude ou un risque de fraude commise par un tiers.

Exemples :

- Compte tenu de sa compréhension des activités de traitement de l'information de l'entité, l'auditeur identifie 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 confiés à un tiers fournisseur de services.
- Compte tenu de sa compréhension des contrôles d'accès physiques de l'entité, l'auditeur identifie un facteur de risque de fraude (c'est-à-dire une occasion de commettre une fraude) du fait d'une sécurité insuffisante à certains emplacements où se trouvent des actifs de petite taille, légers et de grande valeur représentant un montant significatif.
- Compte tenu de sa compréhension des contrats générateurs de produits, l'auditeur découvre que l'entité a recours à des accords de consignation, selon lesquels des tiers vendent les stocks de l'entité pour le compte de l'entité et celle-ci tire des produits de ces ventes. L'auditeur identifie un facteur de risque de fraude (c'est-à-dire un motif pouvant susciter la perpétration d'une fraude) du fait de la motivation du tiers à ne pas communiquer à l'entité toutes les ventes d'articles en consignation dans le but d'atteindre ses propres objectifs de vente.

A58. L'équipe de mission peut se demander si la direction peut contourner les contrôles autrement que par l'utilisation d'écritures de journal et d'autres ajustements, d'estimations importantes ou d'opérations importantes conclues hors du cadre normal des activités.

Exemples :

- Création de dossiers d'employés ou de fournisseurs fictifs pour tenter de virer des fonds à des comptes personnels.
- Comptabilisation d'opérations au mauvais moment à des fins de manipulation des documents financiers.

A59. Lors des entretiens entre les membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission 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 qu'ils fassent 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 de façon appropriée 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 introduire un élément d'imprévisibilité dans la nature, le

calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre. L'**Annexe 2** contient des exemples de procédures dans lesquelles a été introduit un élément d'imprévisibilité.

Mise en œuvre de procédures analytiques et identification de corrélations inhabituelles ou inattendues (Réf. : par. 30)

A60. 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 :	
Procédure analytique	Résultat inattendu ou incohérent de la procédure analytique
Comparaison du volume des ventes comptabilisé par l'entité et de sa capacité de production.	Un excédent du volume des ventes par rapport à la capacité de production peut constituer un indice de ventes fictives ou de ventes comptabilisées avant que les critères de comptabilisation des produits n'aient été atteints.
Analyse des tendances des produits mensuels par rapport aux retours sur ventes mensuels durant la période de présentation de l'information financière et peu après la date de clôture.	Une augmentation des retours sur ventes peu après la date de clôture par rapport aux retours sur ventes mensuels peut indiquer l'existence d'accords parallèles non communiqués avec des clients, accords qui prévoient le retour de biens et qui, s'ils étaient connus, empêcheraient la comptabilisation des produits.

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

L'entité et son environnement (Réf. : par. 31)

Structure organisationnelle et structure de propriété, gouvernance, objectifs et stratégie, et dispersion géographique de l'entité

A61. 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 ou des structures organisationnelles inutilement complexes ou inhabituelles par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité peuvent indiquer la présence d'un facteur de risque de fraude.

Exemple :
<ul style="list-style-type: none"> Lorsqu'il y a des opérations intragroupe complexes, il est d'autant plus facile de manipuler les soldes ou de créer des opérations fictives.

A62. 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

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

sont défaillantes peuvent affaiblir la surveillance et offrir une occasion favorable à la perpétration d'une fraude (voir également les paragraphes A71 à A82). Toutefois, dans certaines entités, 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 offrir une occasion favorable à la perpétration d'une fraude.

- A63. 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 sur l'entité 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 pouvant susciter la perpétration d'une fraude dans le but d'atteindre les objectifs fixés.

- A64. 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 emplacements 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. Pour obtenir des informations sur ces emplacements, l'auditeur peut se tourner vers diverses sources internes et externes, y compris des bases de données pertinentes.

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 sont moins restrictifs et qui ont des incitations fiscales pouvant faciliter la perpétration d'une fraude au moyen du blanchiment d'argent.
- Le fait que le recours à des pots-de-vin fasse partie des normes culturelles et soit considéré comme une pratique commerciale reconnue peut inciter le recours aux pots-de-vin pour faciliter ou dissimuler les fraudes.

Secteur d'activité et environnement réglementaire

- A65. La compréhension du secteur d'activité et de l'environnement réglementaire dans lesquels l'entité exerce ses activités aide l'auditeur à identifier les facteurs de risque de fraude. Il est possible que le secteur d'activité de l'entité soit propice aux fraudes ou à d'autres actes illégaux ou contraires à l'éthique pouvant faciliter ou dissimuler les fraudes. L'auditeur peut acquérir une compréhension quant à la question de savoir si l'entité exerce ses activités :

- dans un secteur où il y a davantage d'occasions de 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 offrir une occasion de commettre 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). Une telle conjoncture peut être à l'origine d'un motif pouvant susciter la perpétration d'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, ce qui pourrait faciliter les fraudes) ;
- dans un environnement réglementaire qui peut être à l'origine de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude (par exemple, les programmes d'aide publique peuvent comprendre des seuils d'admissibilité).

Mesures de la performance, internes ou externes, qui sont utilisées

A66. Les mesures de la performance, internes ou externes, peuvent faire subir des pressions à l'entité. Ces pressions 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 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 exceptions dans les données servant aux mesures de la performance.

A67. 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 constituer un indice qu'elle subit des pressions l'incitant à manipuler des indicateurs clés de performance et qu'elle pourrait rationaliser une telle manipulation.

A68. 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 ;
- la couverture médiatique négative, les rapports concernant les ventes à découvert ou les rapports d'analystes négatifs. Lorsque la direction subit de fortes pressions pour répondre à ces éléments ou fait l'objet d'une attention soutenue à cet égard, elle peut avoir un motif l'incitant à manipuler les résultats financiers.

Considérations propres aux entités du secteur public

A69. Le législateur et les autorités de réglementation sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités du secteur public et peuvent en conséquence avoir des attentes en ce qui

concerne les mesures de performance externes. Comme la direction d'une entité du secteur public peut avoir un motif l'incitant à manipuler les résultats financiers lorsqu'elle subit de fortes pressions ou fait l'objet d'une attention soutenue, l'auditeur peut également tenir compte de la nature et de l'étendue de cette attention provenant de l'externe, portée par d'autres parties ou par les citoyens.

Compréhension du référentiel d'information financière applicable et des méthodes comptables retenues par l'entité (Réf. : par. 31)

A70. Voici des éléments en lien avec le 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 d'une estimation comptable retenu par la direction et comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.

Exemples :

- Il se peut que la direction ait systématiquement tendance à privilégier l'extrémité de la fourchette de dénouements 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. : sous-alinéa 32 a))

A71. 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.

A72. 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 est possible 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.

Programme de dénonciation de l'entité (ou autre programme de signalement des fraudes) (Réf. : sous-alinéa 32 a)ii))

A73. Les fraudes sont souvent découvertes grâce à des signalements faits ou à des plaintes déposées dans le cadre du programme de dénonciation de l'entité. Les programmes de dénonciation, que certaines entités peuvent désigner sous d'autres noms, comme une ligne téléphonique pour le signalement des fraudes, sont conçus pour recueillir, entre autres, des informations sur les allégations de fraude touchant l'entité auprès d'employés, de clients et d'autres parties prenantes. Un programme de dénonciation est souvent une composante essentielle de la gestion des risques de fraude par l'entité.

A74. La conception d'un programme de dénonciation varie selon la nature et la complexité de l'entité, y compris son exposition aux risques de fraude. Par exemple, un programme de dénonciation formel peut comporter une boîte courriel, un site Web ou un mécanisme de dénonciation téléphonique, une formation structurée pour tous les employés, des rapports périodiques à la direction et aux responsables de la gouvernance sur les questions soulevées dans le cadre du programme, ou le recours à un tiers pour sa gestion. Les programmes de dénonciation peuvent par ailleurs prévoir des processus moins formels, comme une communication verbale du programme ou une communication par l'intermédiaire du site Web de l'entité, où des signalements ou des plaintes peuvent être reçus, ainsi qu'un suivi par le personnel des ressources humaines de l'entité ou par un tiers indépendant, comme un conseiller juridique externe.

A75. Pour acquérir une compréhension du programme de dénonciation de l'entité, l'auditeur peut :

- acquérir une compréhension de la façon dont l'entité reçoit les signalements ou les plaintes, de l'objectivité et de la compétence des personnes qui participent à l'administration du programme, du caractère approprié des processus de l'entité pour traiter les questions soulevées, y compris ses processus d'enquête et de prise de mesures correctives, ainsi que des protections accordées aux dénonciateurs. Dans une entité qui est grande ou complexe, l'absence de programme de dénonciation ou l'inefficacité du programme en place peut constituer un indice de l'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle de l'entité ;
- inspecter les dossiers du programme de dénonciation pour trouver, le cas échéant, des signalements ou des plaintes pouvant être liés à des fraudes alléguées qui ne font pas l'objet d'une enquête par l'entité, ou encore des informations qui pourraient soulever des questions quant à l'importance que la direction attache au fait de créer et de maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique ;
- mettre en œuvre des procédures supplémentaires à l'égard des allégations de fraude qui font l'objet d'une enquête par l'entité, conformément aux exigences des paragraphes 55 à 58.

Surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : sous-alinéa 32 a)iii))

A76. 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 fraudes⁵⁵.

A77. 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 de prévention ou de détection des fraudes, 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.

⁵⁵ 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.

A78. L'efficacité de la surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance dépend de leur objectivité et de leur connaissance des processus et 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 de prévention ou de détection des 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 (Réf. : sous-alinéa 32 a)iii))

A79. 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. Habituellement, 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 32 c))

A80. L'auditeur peut aussi procéder à des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance concernant la manière dont l'entité évalue le risque 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.

A81. Les demandes d'informations précises concernant les secteurs où il pourrait y avoir une vulnérabilité 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.

A82. En demandant aux responsables de la gouvernance s'ils ont connaissance de déficiences du contrôle concernant la prévention et la détection des fraudes, l'auditeur peut obtenir des informations 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 offrent l'occasion de commettre 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 éclairer l'auditeur dans sa compréhension du processus d'évaluation des risques par l'entité ainsi que des 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 telles informations.

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 33 a))

A83. Il se peut que la direction mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes en mettant en place un programme de gestion des risques de fraude. La conception d'un tel programme 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'enquêtes ;
- 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 33 a)i))

- A84. Le processus d'évaluation des risques par l'entité peut inclure l'évaluation des motifs et des pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, des occasions de la commettre ou de la vulnérabilité de l'entité aux fraudes commises par un 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.
- A85. 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 ou 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A86. Dans le secteur public, il peut être nécessaire que la direction considère les risques liés aux pressions politiques pour atteindre des résultats spécifiques, et aux pressions pour respecter le budget approuvé ou les limites connexes, y compris les dépenses faisant l'objet de limites fixées par les textes légaux.

Évaluation de l'importance des risques de fraude qui ont été identifiés et réponse à l'évaluation des risques de fraude (Réf. : sous-alinéas 33 a)ii) et iii))

- A87. 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. L'entité peut exprimer son évaluation des risques de fraude sous différentes formes, qu'il s'agisse de cotes de risque présentées sous forme de matrice complexe ou d'un simple texte descriptif.
- A88. 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 de cas de fraude 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 ou l'avantage, d'un point de vue quantitatif, que pourraient en tirer les personnes commettant la fraude.
- A89. 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.

Exemple :

Au cours du processus d'évaluation des risques par l'entité en ce qui a trait aux fraudes commises par un tiers, la direction relève un niveau inhabituel de décaissements destinés à des fournisseurs récemment ajoutés au répertoire des fournisseurs approuvés de l'entité. Après enquête, la direction détermine que le personnel responsable des achats et de l'approvisionnement s'est

entendu secrètement avec les fournisseurs lorsqu'il les a ajoutés au répertoire. La direction conçoit et met en place des contrôles pour prévenir et détecter toute nouvelle fraude liée aux fournisseurs.

A90. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes que la direction n'a pas identifiés, il est tenu de 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 processus⁵⁶.

Adaptabilité (Réf. : alinéa 33 a))

A91. Dans les petites entités et 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 lorsque l'entité n'a pas de processus en bonne et due forme ou 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 et y répondre.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : alinéa 33 b))

A92. Du fait que la direction assume la responsabilité du système de contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers de l'entité, il convient que l'auditeur fasse auprès d'elle des demandes d'informations concernant le processus qu'elle a suivi pour identifier les risques de fraude de l'entité et y répondre. La nature, l'étendue et la fréquence de ce processus d'évaluation des risques par la direction peut varier d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, il se peut que le processus de la direction se réalise sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres entités, le processus de la direction peut être moins structuré et moins fréquent. La nature, l'étendue et la fréquence du processus d'évaluation des risques 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'a pas en place un processus d'évaluation des risques ou que le processus d'évaluation des risques par l'entité ne permette pas de répondre aux risques de fraude identifiés peut constituer un indice que la direction n'accorde pas suffisamment d'importance au contrôle interne.

A93. 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. Les réponses à ces demandes d'informations peuvent également servir à corroborer les réponses reçues de la direction ou encore fournir des informations sur la possibilité que la direction contourne les contrôles.

Exemples :

⁵⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 23.

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 déclenchement, 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.

A94. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, lorsqu'il évalue les réponses de la direction à ses demandes d'informations en faisant preuve d'esprit critique, il se peut que l'auditeur juge nécessaire que les réponses obtenues soient corroborées par des informations provenant d'autres sources.

A95. Les demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité peuvent être particulièrement efficaces lorsqu'elles impliquent un entretien et qu'elles sont effectuées par des membres expérimentés de l'équipe de mission. Cela permet d'établir une communication bilatérale avec les personnes interrogées et donne à l'auditeur l'occasion de poser des questions d'approfondissement et de clarification.

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 34 a))

A96. 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 contrôles visant à répondre aux risques de fraude pour chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité, 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. : alinéa 34 b))

A97. 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 fraude, et sur le risque de fraude.

- A98. 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 interne⁵⁷.

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 :

- la façon dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet de répondre au risque de fraude ;
- les processus et 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 en ce qui concerne 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 la mise en œuvre 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 la mise en œuvre 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 gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante aux constatations tirées de ces rapports ou ces communications ;
- les déficiences du contrôle que la fonction d'audit interne a relevées et qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes, et la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont donné suite de façon satisfaisante aux constatations liées à ces déficiences.

Système d'information et communications (Réf. : par. 35 et 49)

- A99. 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. Ce transfert se fait habituellement au moyen d'écritures de journal — courantes ou non, automatisées ou manuelles. Cette compréhension permet à l'auditeur

⁵⁷ 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*.

d'identifier les écritures de journal et les autres ajustements à inclure dans la population à tester conformément à l'alinéa 49 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 49 c) et d).

- A100. D'autres aspects à prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, y compris des points sur lesquels la compréhension requise éclaire l'auditeur, sont énoncés à l'**Annexe 4**.
- A101. Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut tenir compte des changements liés à l'environnement informatique de l'entité. 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 connaissances spécialisées, tels des experts judiciaires et des experts en informatique, ou des personnes ayant une plus grande expérience.

Activités de contrôle (Réf. : par. 33 et 36)

- A102. 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.
- A103. Les contrôles conçus pour prévenir ou détecter les fraudes sont généralement classés en deux catégories, à savoir les contrôles de prévention (conçus pour prévenir en amont les événements ou opérations de nature frauduleuse) et les contrôles de détection (conçus pour détecter en aval les événements ou opérations de nature frauduleuse). 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 identifiées 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.

A104. La norme ISA 315 (révisée en 2019)⁵⁸ 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 48 et 49 de la présente norme ISA exigent de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit pour tester le caractère approprié des écritures de journal et qui 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 écritures de journal à tester).

A105. 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.

A106. 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 pertinents au regard de la prévention ou de la détection des fraudes.

⁵⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii) et alinéa 26 d).

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 au système d'information, de surveiller l'activité des utilisateurs et de signaler à la direction les atteintes à la sécurité.

Adaptabilité

A107. 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.

Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 37)

A108. Lors de l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité, il se peut que l'auditeur détermine que certaines des politiques de l'entité se rapportant à une composante donnée ne sont pas appropriées à la nature et aux circonstances de l'entité, ce qui peut lui servir d'indicateur utile au moment de relever les déficiences du contrôle interne qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle pertinentes au regard de la prévention ou de 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.

A109. L'alinéa 60 c) de la présente norme ISA et la norme ISA 265⁵⁹ établissent d'autres exigences concernant les déficiences relevées dans le contrôle interne.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 38)

A110. 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.

A111. 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 circonstances de l'entité, il peut y avoir des facteurs qui limitent les agissements répréhensibles de la part de la direction, notamment :

⁵⁹ Norme ISA 265, paragraphe 8.

- 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 ;
- l'existence d'un programme de dénonciation (ou autre programme de signalement de la fraude) qui est efficace.

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

Adaptabilité

A112. Dans le cas d'une petite entité ou d'une entité peu complexe, certaines ou l'ensemble de ces considérations peuvent ne pas être applicables ou présenter une pertinence moindre. 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 fraude commise 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.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : par. 39)

A113. Pour déterminer si les facteurs de risque de fraude, seuls ou combinés, indiquent qu'il y a des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

- la probabilité et l'ampleur des fraudes résultant des facteurs de risque de fraude. Les facteurs de risque de fraude ont une incidence sur l'évaluation que fait l'auditeur de la probabilité et de l'ampleur de possibles anomalies pour les risques d'anomalies résultant de fraudes qu'il a identifiés. La prise en compte de la mesure dans laquelle les facteurs de risque de fraude influent sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie aide l'auditeur à évaluer de façon appropriée les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions ;
- le nombre de facteurs de risque de fraude liés à la même catégorie d'opérations, au même solde de compte ou aux mêmes informations à fournir. Le fait que plusieurs facteurs de risque de fraude soient liés à la même catégorie d'opérations, au même solde de compte ou aux mêmes informations à fournir pourrait indiquer qu'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions.

A114. 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 si les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes 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.

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 ;
- réalité ou classement des charges — des charges fictives ou personnelles peuvent être incluses pour réduire les impôts ou d'autres obligations légales ;
- 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 ;
- classement — certains produits ou certaines charges peuvent être classés au mauvais endroit dans l'état du résultat global, par exemple, pour manipuler des indicateurs clés de la performance ;
- présentation des informations à fournir — qu'elles se rapportent aux passifs éventuels, aux arrangements hors bilan, aux garanties financières ou aux clauses restrictives, par exemple, il se peut que des informations soient incomplètes ou inexactes, ou encore, qu'elles soient omises.

A115. L'évaluation de la conception des contrôles qui visent à répondre aux risques importants, ou qui favorisent le fonctionnement d'autres contrôles visant à répondre aux risques importants, implique pour l'auditeur de considérer si le contrôle, seul ou en combinaison avec d'autres, a la capacité de prévenir, ou de détecter et corriger, de façon efficace les anomalies significatives résultant de fraudes (c'est-à-dire l'objectif de contrôle). Pour déterminer si les contrôles identifiés ont été mis en place, l'auditeur s'assure qu'ils existent et que l'entité les utilise. Les contrôles des composantes « environnement de contrôle », « processus d'évaluation des risques par l'entité » et « processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité » sont principalement des contrôles indirects. Par exemple, un programme de dénonciation (ou autre programme de signalement des fraudes) peut constituer un contrôle indirect faisant partie de la composante « environnement de contrôle ». Les contrôles indirects peuvent ne pas être assez précis pour prévenir ou pour détecter et corriger les anomalies résultant de fraudes au niveau des assertions, mais favorisent le fonctionnement d'autres contrôles et peuvent donc influencer indirectement sur la probabilité qu'une anomalie résultant de fraudes soit prévenue ou détectée en temps opportun. Toutefois, certains des contrôles qui font partie de ces composantes peuvent être des contrôles directs.

Considérations propres aux entités du secteur public

A116. Dans le secteur public, le détournement d'actifs (ce qui inclut la mauvaise utilisation de fonds publics à des fins personnelles) peut être un type de fraude plus courant que les informations

financières mensongères. En outre, les tiers peuvent avoir davantage d'occasions de commettre une fraude par l'intermédiaire des programmes de subvention, des contrats et des programmes d'aide ou de prestations sociales.

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 seule, 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.

Risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liés au contournement des contrôles par la direction (Réf. : par. 40)

A117. La direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude, puisqu'elle est en mesure de manipuler les documents comptables et de préparer 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 47 à 52.

A118. Dans certains cas, l'auditeur peut déterminer que les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liés au contournement des contrôles par la direction ont une incidence sur des assertions individuelles ainsi que sur les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes connexes. En plus de se conformer aux exigences des paragraphes 48 à 52, l'auditeur identifie alors ces risques au niveau des assertions, et conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions conformément au paragraphe 46.

Exemples :

- En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'auditeur relève une mesure de la performance ambitieuse dans le programme de rémunération au rendement de la direction en lien avec l'état des résultats de l'entité. Par conséquent, l'auditeur détermine que le risque de contournement des contrôles par la direction existe également au niveau des assertions, et il identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes lié au contournement des contrôles par la direction au niveau des assertions. Il détermine que le risque est lié à l'exhaustivité des charges, car le calcul de la mesure de la performance est susceptible d'être manipulé par la direction au moyen d'ajustements effectués dans les comptes de charges. En plus de mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 48 à 52, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre à ce risque important.
- En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'auditeur décèle que la direction subit des pressions pour que l'entité respecte les ratios financiers prévus dans les clauses restrictives de ses emprunts et évite ainsi l'insolvabilité. Il identifie donc un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes lié au contournement des contrôles par la direction au niveau des assertions. Il détermine que le risque est lié à l'évaluation des stocks et à l'exhaustivité des passifs, étant donné que les méthodes d'évaluation sont susceptibles de faire l'objet d'un ajustement inapproprié par la direction ou que les documents peuvent être manipulés pour que les passifs nets soient sous-évalués. En plus de mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 48 à 52, l'auditeur conçoit et

met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre à ce risque important.

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

A119. La surévaluation des produits (en raison, par exemple, de la comptabilisation prématurée 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 dans la comptabilisation des produits.

A120. 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 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.).

A121. Le fait pour l'auditeur d'avoir 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 peut l'aider à identifier les événements ou situations (voir ci-après) qui pourraient donner 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 peuvent offrir à la direction l'occasion de communiquer des informations financières mensongères, 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 avec un degré élevé d'incertitude d'estimation, comme des contrats de construction, des contrats de production (p. ex., contrats de travail à façon) et des accords à composantes multiples.
- 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 enregistrés.
- 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.).
- L'entité fait partie d'une structure inutilement complexe qui accroît le risque que des opérations avec des parties liées ne soient pas mentionnées.

A122. S'il y a des facteurs de risque de fraude qui se rapportent à la comptabilisation des produits, il faut exercer son jugement professionnel pour déterminer s'ils indiquent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Du fait de l'importance qu'ont les facteurs de risque de fraude (voir les paragraphes A110 à A112) qui se rapportent à la comptabilisation des produits, seuls ou combinés il est habituellement inapproprié pour l'auditeur d'écarter la présomption qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

A123. Il peut être approprié, dans certaines circonstances limitées, d'écarter la présomption qu'il existe des 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 en ce qui concerne la comptabilisation des produits dans le cas où les facteurs de risque de fraude sont non importants.

Exemples :

- Loyers provenant d'une seule unité d'immeuble locatif ou de plusieurs immeubles locatifs ne comptant qu'un seul locataire. En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'auditeur détermine que les loyers ne sont pas pour le bailleur un indicateur clé de performance, puisqu'ils sont prévisibles et stables. Il n'y a donc pas de motifs ou de pressions importants liés aux loyers. L'auditeur détermine aussi que la comptabilité est confiée à une société de gestion d'actifs indépendante, de sorte qu'il n'y a pas d'occasions importantes pour la direction de manipuler les loyers.
- Sources de produits accessoires simples, dont le montant est établi en fonction de taux fixes ou de taux officiels externes (par exemple, des intérêts ou dividendes tirés de placements pour lesquels les données d'entrée sont de niveau 1). En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'auditeur détermine que les indicateurs clés de performance de la direction ne sont pas liés aux intérêts ou dividendes tirés de placements, de sorte qu'il n'y a pas de motifs ou de pressions importants liés à ces intérêts ou dividendes du fait que les opérations sont enregistrées dans un système hautement automatisé et qu'il n'y a pas d'occasions importantes pour la direction de manipuler les intérêts ou dividendes tirés de placements.

A124. L'alinéa 68 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 comportant un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Considérations propres aux entités du secteur public

A125. Dans le secteur public, il se peut qu'il y ait moins de motifs ou de pressions pour communiquer des informations financières mensongères en surévaluant ou en sous-évaluant intentionnellement les

revenus, mais il peut y avoir des risques de fraude liés aux charges, particulièrement lorsque celles-ci font l'objet de limites fixées par les textes légaux.

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

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : par. 43)

A126. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit à mettre en œuvre, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, est essentielle, en particulier lorsque les personnes qui, au sein de 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 choisit 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 catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir qui, selon la détermination qui a été faite, n'ont pas été jugés comme étant significatifs.
- 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 à différents emplacements ou à l'improviste.
- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé ou abaisser les seuils dans le cas de procédures analytiques de corroboration mises en œuvre pour procéder à une investigation plus poussée à l'égard des corrélations inhabituelles ou inattendues.
- Utiliser des outils et techniques automatisés, comme des méthodes de détection d'exceptions ou des méthodes statistiques, pour l'ensemble d'une population afin d'identifier les éléments à l'égard desquels procéder à une investigation plus poussée.

A127. La mesure dans laquelle l'auditeur opte pour l'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, est affaire de jugement professionnel. À cet égard, 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**.

Réponses globales (Réf. : par. 44)

A128. Conformément à l'alinéa 39 b), les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont évalués au niveau des états financiers sont également traités comme des risques importants, ce qui joue un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur et dans ses réponses globales à ces risques.

Exemples :

- Choisir avec plus de circonspection la documentation à examiner à l'appui des opérations significatives, en ce qui concerne sa nature et son étendue.
- Reconnaître davantage le besoin de corroborer les explications ou les déclarations de la direction concernant des questions importantes.
- 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.
- Accroître l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et prévoir une revue plus détaillée de leurs travaux.
- Utiliser des technologies ou méthodes directes pour extraire du système d'information de l'entité les données à soumettre à des outils et techniques automatisés en réponse au risque de manipulation des données.
- Accorder une importance accrue aux tests de détail.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 46)

A129. Conformément à l'alinéa 39 b), les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont évalués 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 décèle que la direction subit des pressions 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 la livraison. 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, y compris 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 son évaluation d'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, des procédures d'audit destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux effectués à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces. 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

A130. Pour l'application de la norme ISA 330⁶⁰, les procédures de confirmation externe peuvent être considérées comme utiles pour obtenir des éléments probants qui ne reflètent pas de parti pris — que 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 la catégorie d'opérations, au solde de compte ou à l'information à fournir.

A131. Selon la norme ISA 505⁶¹, 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.

A132. 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.).

A133. 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 505⁶² 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 ;

⁶⁰ Norme ISA 330, paragraphe 19.

⁶¹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 8.

⁶² Norme ISA 505, paragraphe A11.

- 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.

A134. La norme ISA 505⁶³ 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 surévalué son solde de trésorerie.

Exemples d'autres procédures d'audit complémentaires

A135. 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 d'anomalies significatives résultant de fraudes liés au contournement des contrôles par la direction

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : par. 48 et 49)

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

A136. La présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière au moyen d'écritures de journal incorrectes ou non autorisées enregistrées dans le grand livre général et d'autres ajustements incorrects ou non autorisés effectués. 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.

A137. Le fait de tester le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués (par exemple, les écritures passées 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.

A138. Il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement par la direction des contrôles afférents aux écritures de journal⁶⁴, 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 ces 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

⁶³ Norme ISA 505, paragraphes 14 et A21 à A22.

⁶⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), sous-alinéa 26 a)ii).

d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.

A139. Pour la planification de l'audit⁶⁵, 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 des autres ajustements (par exemple, en réponse aux risques 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 effectués.

Obtention d'éléments probants quant à l'exhaustivité de la population des écritures de journal et des autres ajustements (Réf. : alinéa 49 b))

A140. Les ajustements manuels et les ajustements extracomptables apportés directement aux montants communiqués 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 aux risques de contournement par la direction des contrôles à l'égard des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux.

Sélection des écritures de journal et des autres ajustements (Réf. : alinéas 49 c) et d))

A141. 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 exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁶⁶, 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.

A142. La compréhension qu'il a 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 les autres ajustements à tester.

Exemples :

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

- de la façon dont 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 offrent aux responsables de la gouvernance, aux membres de la direction ou à d'autres personnes au sein de l'entité des occasions de commettre une fraude.

A143. D'autres aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester sont présentés à l'**Annexe 4**.

⁶⁵ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 5, 9 et 12.

⁶⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 25 et 26.

Calendrier des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements (Réf. : alinéas 49 c) et d))

A144. Les écritures de journal et les autres ajustements frauduleux sont souvent passés en fin de période ; l'auditeur est donc tenu, selon l'alinéa 49 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 passés directement dans les états financiers après la clôture d'un exercice pour lesquels il y a peu d'explications, voire aucune, figurent parmi les écritures de journal et les autres ajustements les plus susceptibles d'un contournement des contrôles par la direction.

A145. Selon l'alinéa 49 d), l'auditeur est tenu de déterminer s'il est nécessaire de procéder également à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements passés 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 exceptions ou valeurs aberrantes dans les données sur les écritures de journal de la période qui pourraient être détectées au moyen d'outils et techniques automatisés.

Examen des pièces justificatives des écritures de journal et des autres ajustements sélectionnés (Réf. : alinéas 49 c) et d))

A146. 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 des 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.

Utilisation envisagée d'outils et techniques automatisés pour tester les écritures de journal et les autres ajustements (Réf. : alinéas 49 b) et c))

A147. Pour les besoins des tests sur les écritures de journal et les 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 des autres ajustements peut avoir une incidence sur ces considérations.

Estimations comptables (Réf. : par. 50 et 51)

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

A148. 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. Les informations financières mensongères résultent souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Par exemple, ces anomalies peuvent découler d'une sous-estimation ou d'une surestimation des 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 induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité.

A149. 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 fraude⁶⁷.

Indices d'un parti pris possible de la direction

A150. La norme ISA 540 (révisée)⁶⁸ 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.

A151. 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 du compte relatif à 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 établir la probabilité des dénouements futurs en fonction des données historiques.

A152. S'il y a des indices d'un parti pris possible de la direction qui serait intentionnel, il se peut que l'auditeur considère qu'il est approprié, pour l'application des paragraphes 50 et 51, 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 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 cherche à évaluer si les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent représenter une anomalie significative résultant d'une fraude.

⁶⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *paragraphe 2 de l'Annexe 2*.

⁶⁸ Norme ISA 540 (révisée), *paragraphes 32 et A133 à A136*.

Opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités ou qui semblent par ailleurs inhabituelles (Réf. : par. 52)

A153. Parmi les indices qui peuvent donner à croire que des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles, l'ont peut-être été dans le but de communiquer 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 de l'entité ;
- des activités inhabituelles ont été menées sans justification économique logique ;
- les opérations sont caractérisées par la participation de parties liées non identifiées antérieurement ou de parties qui n'ont ni la taille ni la solidité financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité auditée.

Procédures analytiques que met en œuvre l'auditeur vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 53)

A154. 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 financiers⁶⁹. 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.
- Des opérations inhabituelles.
- Des produits ou des charges qui sont incompatibles avec l'évolution des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, tels que :
 - des montants de produits ou de charges anormalement faibles au début de la période ultérieure ;

⁶⁹ Norme ISA 520, paragraphes A17 à A19.

- des remboursements ou des notes de crédit anormalement élevés au début de la période ultérieure.

A155. L'auditeur peut avoir recours à des outils et techniques automatisés pour identifier les tendances de report d'opérations qui sont inhabituelles ou incohérentes et ainsi déterminer s'il existe un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes non détecté jusqu'alors.

Fraude avérée ou suspectée (Réf. : par. 55 à 58)

A156. Les politiques ou 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).

A157. Selon la norme ISA 220 (révisée)⁷⁰, l'associé responsable de la mission est tenu d'assumer la responsabilité de veiller à ce que les membres de l'équipe de mission aient été informés des politiques ou procédures du cabinet concernant les règles de déontologie pertinentes, notamment les responsabilités qui leur incombent 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

A158. La détermination du niveau hiérarchique approprié, au sein de la direction, auprès de qui il convient de s'enquérir de la ou des questions en cause 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. Habituellement, 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.

A159. 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 dossiers du programme de dénonciation de l'entité pour obtenir des informations additionnelles ;
- procéder à des demandes d'informations supplémentaires auprès :
 - du conseiller juridique interne ou externe de l'entité,

⁷⁰ Norme ISA 220 (révisée), alinéa 17 c).

- de personnes au sein de la fonction d'audit interne (si cette fonction existe).

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

A160. La nature et l'étendue du processus de l'entité suivi par la direction ou les responsables de la gouvernance pour enquêter sur la fraude avérée ou suspectée peuvent varier selon les circonstances, et peuvent être influencées par l'appréciation que fait l'entité de l'importance des risques de fraude au regard de ses objectifs en matière d'information financière. Par exemple, le programme de dénonciation de l'entité (ou autre programme de signalement des fraudes) peut énoncer des politiques ou procédures d'enquête et de prise de mesures correctives, notamment à l'égard de l'établissement de seuils pour la prise de mesures additionnelles.

Exemples :

- De nouvelles allégations de fraude sont faites par un ancien employé mécontent. La direction applique les politiques et procédures de l'entité et transmet le dossier au service juridique et au service des ressources humaines. Elle détermine qu'il n'est pas nécessaire de prendre d'autres mesures étant donné que les politiques et procédures de l'entité ont été suivies et que des allégations aux faits et circonstances similaires formulées dans le passé ont été jugées sans fondement au terme d'une enquête.
- Une fraude suspectée impliquant un membre de la haute direction est signalée par un employé aux responsables de la gouvernance. Ces derniers appliquent donc les politiques et procédures de l'entité, en engageant notamment un examinateur agréé en matière de fraude pour la réalisation d'une enquête indépendante.

A161. Pour apprécier le caractère approprié du processus d'enquête de l'entité et des mesures correctives prises en réponse à la fraude avérée ou suspectée, en application des alinéas 55 b) et c), l'auditeur peut tenir compte :

- en ce qui concerne le processus d'enquête de l'entité par rapport à la fraude avérée ou suspectée :
 - de l'objectivité et de la compétence des personnes qui participent à ce processus ;
 - de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures mises en œuvre pour les besoins de l'enquête, y compris l'identification des causes profondes, le cas échéant ;
- en ce qui concerne les mesures correctives prises par l'entité par rapport à la fraude avérée ou suspectée :
 - de la question de savoir si les mesures correctives répondent à la ou aux causes profondes ;
 - de la question de savoir si les mesures correctives sont proportionnelles à la gravité et au caractère généralisé de la fraude identifiée ou suspectée et à l'urgence avec laquelle il faut remédier à la situation, y compris la façon dont la direction :
 - a répondu aux anomalies qui ont été détectées, 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.

A162. Afin de déterminer si une fraude avérée ou suspectée est manifestement sans conséquence, l'auditeur peut utiliser les informations obtenues lors de l'acquisition d'une compréhension du programme de dénonciation de l'entité conformément au sous-alinéa 32 a)ii), y compris du processus d'enquête et de prise de mesures correctives par rapport aux allégations de fraude formulées dans le cadre de ce programme.

Exemple :

- En se fondant sur sa compréhension de la fraude suspectée, acquise en lien avec sa compréhension du programme de dénonciation de l'entité, l'associé responsable de la mission détermine que cette fraude est manifestement sans conséquence, parce qu'elle s'est limitée à un détournement d'actifs de peu de valeur commis par des employés.

Incidence sur la stratégie générale d'audit

A163. 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 des procédures d'évaluation des risques supplémentaires ou des 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 initiale⁷¹.

A164. Comme le mentionne la norme ISA 220 (révisée)⁷², pour se conformer à l'exigence du paragraphe 56, l'associé responsable de la mission peut obtenir des informations auprès d'autres membres de l'équipe de mission (par exemple, les auditeurs des composantes).

A165. 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 déterminer qu'il est nécessaire de s'entretenir avec la direction et les responsables de la gouvernance d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent. Si un report n'est pas possible, la norme ISA 705 (révisée) traite des incidences de ce fait sur l'opinion de l'auditeur sur les états financiers.

Exemple :

- En se fondant sur sa compréhension de la fraude suspectée, l'associé responsable de la mission juge que l'intégrité de la direction est mise en doute. Étant donné l'importance et le caractère généralisé de la question, il détermine qu'il convient d'interrompre tous les travaux de la mission d'audit jusqu'à ce que la question soit résolue de manière appropriée.

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

A166. La norme ISA 450⁷³ et la norme ISA 700 (révisée)⁷⁴ 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.

A167. Des exemples de facteurs qualitatifs et quantitatifs qui peuvent être utiles pour déterminer si l'anomalie résultant d'une fraude est significative sont présentés ci-après.

⁷¹ Norme ISA 300, paragraphes 10 et A18.

⁷² Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 9.

⁷³ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

⁷⁴ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

Exemples :

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

- 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 peut aussi influencer sur la considération par l'auditeur de 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.

A168. Les incidences d'une anomalie détectée résultant d'une fraude sur la fiabilité des informations destinées à être utilisées comme éléments probants dépendent des circonstances. Ainsi, une fraude qui n'est pas importante en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. En pareil cas, la fiabilité des informations obtenues 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 faites ainsi que sur l'authenticité des documents comptables et des pièces justificatives.

A169. Puisque la fraude suppose des motifs ou des pressions pouvant en susciter la perpétration, une occasion perçue de la commettre ou une certaine rationalisation de l'acte, il est peu probable qu'une fraude constitue un cas isolé. La présence d'anomalies — par exemple, des anomalies dans une même unité ou un même emplacement géographique qui n'ont pas un effet cumulatif significatif, mais qui sont nombreuses — peut aussi constituer un indice de l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Considérations propres aux entités du secteur public

A170. Les facteurs qualitatifs et quantitatifs propres aux entités du secteur public comprennent, par exemple, la question de savoir si une anomalie a une incidence sur la détermination de l'excédent ou du déficit communiqué pour la période, ou si l'entité du secteur public a atteint ou dépassé son budget approuvé, y compris, le cas échéant, si ses charges respectent les limites fixées par les textes légaux.

Détermination de l'existence ou non de déficiences du contrôle

A171. La norme ISA 265⁷⁵ contient des exigences et des indications concernant la communication par l'auditeur, aux responsables de la gouvernance, des déficiences importantes du contrôle interne

⁷⁵ Norme ISA 265, paragraphes 8, A6 et A7.

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.

A172. Parmi les indices de déficiences importantes du 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 d'enquête par rapport à la fraude avérée ou suspectée, ou le fait que le processus en place n'est pas approprié dans les circonstances ;
- 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.

Impossibilité de poursuivre la mission d'audit (Réf. : par. 59)

A173. 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 considère nécessaires dans les circonstances 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 ou les résultats des procédures d'audit mises en œuvre indiquent l'existence d'une fraude significative et généralisée ;
- l'auditeur a des préoccupations importantes quant à la compétence ou l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance.

A174. 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. La conclusion de l'auditeur à cet égard 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 son association à l'entité.

A175. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des responsabilités professionnelles et légales, qui peuvent différer d'un pays ou territoire à l'autre. Par exemple, dans certains pays, 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 considérer qu'il est approprié 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 tiers⁷⁶.

Considérations propres aux entités du secteur public

A176. Dans le secteur public, il arrive souvent que l'auditeur n'ait pas la possibilité de démissionner en raison de la nature de son mandat légal, compte tenu de considérations d'intérêt public.

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 60 à 62)

Détermination des questions clés de l'audit ayant trait à la fraude

A177. Les utilisateurs des états financiers s'intéressent aux questions ayant trait à la fraude qui ont fait l'objet d'échanges soutenus entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance. Les points à prendre en considération selon le paragraphe 60 sont axés sur la nature des questions communiquées aux responsables de la gouvernance qui sont censées correspondre aux questions ayant trait à la fraude qui peuvent intéresser particulièrement les utilisateurs visés.

A178. Outre les questions qui se rapportent aux points précis à prendre en considération selon le paragraphe 60, il peut y avoir, parmi les questions ayant trait à la fraude qui sont communiquées aux responsables de la gouvernance, d'autres questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur et qui peuvent constituer de ce fait des questions clés de l'audit, selon la détermination faite en application du paragraphe 61.

A179. Les questions ayant trait 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).

A180. Pour déterminer les questions clés de l'audit, l'auditeur est amené à 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, dans sa détermination des questions clés de l'audit, au moins une question ayant trait à la fraude. Il se peut néanmoins que, dans un nombre limité de cas, l'auditeur détermine, en application du paragraphe 61, qu'il n'y a aucune question ayant trait à la fraude qui constitue une question clé de l'audit.

A181. Les estimations comptables représentent souvent les aspects les plus complexes des états financiers, du fait qu'elles peuvent dépendre 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 60 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

⁷⁶ Les paragraphes 320.5 A1 à R320.8 du Code de l'IESBA contiennent des exigences et des modalités d'application concernant les communications avec le comptable en place ou le prédécesseur, ou le comptable pressenti.

ambitieuses quant au niveau de rentabilité de l'entité, l'auditeur a identifié 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 pouvant amener la direction à faire preuve d'un parti pris intentionnel.

- A182. Selon la norme ISA 265, l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes. Il peut exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas détecté 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 d'un programme de dénonciation (ou autre programme de signalement des fraudes) peut constituer un indice que l'environnement de contrôle de l'entité présente des déficiences. L'auditeur peut aussi communiquer ces déficiences à la direction.
- A183. 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 40). 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 ayant trait 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 peut ne pas être toujours le cas. L'auditeur peut 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 60.
- A184. Comme le mentionne la norme ISA 701⁷⁷, 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 considérée 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 visés⁷⁸.
- A185. 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 déterminer 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 ensemble⁷⁹. Étant donné que les utilisateurs des états financiers s'intéressent aux questions ayant trait à la fraude, il y a habituellement une ou plusieurs questions ayant trait à la fraude qui ont nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de la réalisation de l'audit — selon la détermination faite conformément au paragraphe 60 — 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.
- A186. La norme ISA 701⁸⁰ énumère d'autres points qu'il peut être pertinent de considérer pour la détermination des questions ayant trait à la fraude qui, parmi celles ayant nécessité une attention

⁷⁷ Norme ISA 701, paragraphe 10.

⁷⁸ Norme ISA 701, paragraphe A1.

⁷⁹ Norme ISA 701, paragraphe A29.

⁸⁰ Norme ISA 701, paragraphe A29.

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 ayant trait à la fraude

A187. Si l'auditeur détermine qu'une question ayant trait à la fraude constitue une question clé de l'audit et qu'il y a certaines considérations distinctes mais 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 comportant 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 a trait à la fraude.

A188. 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. Lorsqu'il décrit les raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes dans l'audit, l'auditeur peut 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 être particulièrement important 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 ayant trait à la fraude a été traitée, l'auditeur peut faire ressortir les questions qui se rattachent directement aux circonstances propres à l'entité, tout en évitant les formulations générales ou standardisées.

A189. La norme ISA 701⁸¹ comprend des considérations et des indications en ce qui concerne des informations inédites (soit des informations sur l'entité qui n'ont pas déjà été rendues publiques par l'entité) qui peuvent être particulièrement pertinentes dans le contexte de la communication des questions clés de l'audit ayant trait à la fraude.

A190. Selon la norme ISA 701⁸², 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 identifiées ou suspectées ou sur les déficiences du contrôle interne relevées qui sont pertinentes au regard de la prévention et de la détection des fraudes.

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

A191. 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 comporte des indications quant aux 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 ;

⁸¹ Norme ISA 701, paragraphes A34 à A36.

⁸² Norme ISA 701, paragraphe A37.

- 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 public⁸³.

A192. Il peut également être nécessaire que l'auditeur considère les incidences de la communication d'une question qui constitue, selon la détermination qu'il a faite, une question clé de l'audit en tenant compte des règles de déontologie pertinentes⁸⁴. 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.

Déclarations écrites (Réf. : par. 63)

A193. La norme ISA 580⁸⁵ 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 la conclusion exigée dans la norme ISA 330⁸⁶.

A194. La norme ISA 580⁸⁷ 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 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 (Réf. : par. 64 à 66)

A195. 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 prises en compte par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'obtenir un avis juridique.

⁸³ Norme ISA 701, paragraphes A53 et A54.

⁸⁴ 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 lorsque des textes légaux ou réglementaires ou qu'un devoir professionnel ou un droit professionnel l'y obligent ou l'y autorisent. 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.

⁸⁵ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

⁸⁶ Norme ISA 330, paragraphe 26.

⁸⁷ Norme ISA 580, paragraphes 16 à 18.

Communication avec la direction (Réf. : par. 64)

A196. 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 peut être considérée comme manifestement sans conséquence (par exemple, un détournement de fonds mineur par un employé occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie).

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 65)

A197. 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 écrit⁸⁸. 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.

A198. Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de communiquer aux responsables de la gouvernance les fraudes avérées ou suspectées qui impliquent d'autres personnes et qui, selon la détermination qu'il a faite, sont manifestement sans conséquence. Au demeurant, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent être informés de telles circonstances. Le processus de communication est facilité si, à un stade précoce 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.

A199. 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 considérer qu'il est approprié d'obtenir un avis juridique avant de décider de la ligne de conduite à adopter.

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 66)

A200. Les autres questions ayant trait à la fraude dont il convient de s'entretenir 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 d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;
- des préoccupations quant au caractère adéquat et exhaustif des autorisations concernant les opérations qui semblent avoir été conclues hors du cadre normal des activités.

⁸⁸ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A38.

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité (Réf. : par. 67)

A201. 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.

A202. La norme ISA 250 (révisée)⁸⁹ 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 ou réglementaires, y compris la prise en compte de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur⁹⁰.

A203. 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.

A204. Le signalement de questions ayant trait 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 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

A205. 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. 68)

A206. Selon la norme ISA 230⁹¹, 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.

Annexe 1

(Réf. : par. A26 et A43)

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

⁸⁹ Norme ISA 250 (révisée), paragraphes A28 à A34.

⁹⁰ Par exemple, le paragraphe R114.3 du Code de l'IESBA permet au professionnel comptable de divulguer ou d'utiliser des renseignements confidentiels lorsque des textes légaux ou réglementaires ou un droit professionnel l'y autorisent. 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.

⁹¹ Norme ISA 230, paragraphes 11 et A15.

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 ou pressions, b) occasions et c) attitudes ou 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 des facteurs de risque supplémentaires ou des facteurs de risque 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.

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

On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs ou 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 ;
- 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 communiquée 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 communication 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 ;
- d'une attention médiatique négative portée à l'entité ou aux membres clés de la direction.

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 performance⁹² ;
- du cautionnement personnel 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

- Les limites de dépenses fixées par les textes légaux auxquelles sont assujetties les entités du secteur public peuvent donner lieu à une communication inexacte des dépenses engagées.

Occasions

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de communiquer 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 ;

⁹² 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.

- 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 domination de la direction 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 ;
- 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 déterminer qui (organisation ou personnes) a 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 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 ou rationalisations

- Culture d'honnêteté et de comportement éthique non développée 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 membres de la direction 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 communiqués, pour des motifs fiscaux.
- Hypothèses audacieuses liées à l'évaluation lors de fusions et d'acquisitions pour justifier un prix d'achat élevé ou pour surévaluer les actifs incorporels acquis.
- 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 quant 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 ou les pressions, les occasions, ainsi que les attitudes ou 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 ou 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.

Occasions

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître la vulnérabilité d'actifs au détournement. Par exemple, les facteurs suivants offrent des occasions 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 emplacements éloignés) ;
- 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 d'événements des systèmes informatiques et l'analyse 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 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).

Considérations propres aux entités du secteur public

- Fonds en fiducie administrés — Les entités du secteur public gèrent souvent des actifs pour le compte de tiers, y compris des personnes vulnérables, ce qui peut donner lieu à une utilisation inappropriée.
- La nature de certaines opérations génératrices de revenus, telles que les opérations fiscales et les subventions, peut offrir une occasion favorable à la manipulation du montant des revenus comptabilisés dans la période considérée ou du moment de leur comptabilisation.

Attitudes ou rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de suivre 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.

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 des emplacements ou effectuer certains tests à l'improviste ou sans annonce préalable. Par exemple, observer la prise d'inventaire physique dans des emplacements 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 clôture 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 à une date proche de la clôture, 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 audient 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 ;
- si 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 et 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

- Procéder à des tests pour vérifier si les subventions ou les prêts consentis à des tiers ont satisfait aux critères d'admissibilité pertinents et ont été dûment autorisés et comptabilisés par l'entité du secteur public.
- Procéder à des tests pour vérifier si les radiations et les autres ajustements des soldes de droits et d'impôts à recevoir ou des soldes de prêts ont été dûment autorisés.

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.

- Procéder à des demandes d'informations auprès du personnel des ventes et du marketing ou du 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 emplacements 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 déclenchées, 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 emplacements ou les articles qui nécessiteront une attention particulière pendant ou après le comptage physique des stocks.
- Observer l'inventaire physique dans certains emplacements sans annonce préalable ou procéder à des comptages dans tous les emplacements à la même date.
- Procéder à des comptages des quantités en stock à la clôture de l'exercice 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. L'utilisation des travaux d'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 procéder à des tests 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 de détournements 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 de fraudes associées à des détournements 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 de détournements d'actifs :

- effectuer un comptage des espèces ou des titres négociables à la clôture de l'exercice 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 ;
- 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 ;
- obtenir des éléments probants attestant que les clauses des contrats sont respectées ;
- vérifier la légitimité des dépenses importantes et 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.

Exemples de circonstances pouvant constituer un indice de fraude avérée ou suspectée

La liste ci-après donne des exemples de circonstances pouvant indiquer que les états financiers pourraient comporter une anomalie significative résultant d'une fraude.

Déficiences dans les documents comptables, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif ou 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 inexplicés 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 inexplicés 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, pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré, des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que concernant les activités d'implémentation ;
- informations au sujet de projections extrêmement optimistes obtenues lors de l'écoute de conférences téléphoniques avec les analystes au sujet des résultats 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 de l'entité à fournir les informations demandées ;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des tests à l'aide d'outils et 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.

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

Au moment de sélectionner les écritures de journal et les 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 financiers⁹³ (voir aussi le paragraphe 35 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 les 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 prévenir ou détecter les fraudes⁹⁴ (voir aussi le paragraphe 36 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. Dans 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 prévenir ou détecter les 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 36 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 :
 - les contrôles afférents aux écritures de journal non courantes — lorsque les écritures de journal, automatisées ou manuelles, servent à comptabiliser des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels,

⁹³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 25.

⁹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26.

- 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 situations qui indiquent l'existence de motifs et de pressions pouvant amener la direction à contourner les contrôles, des occasions de commettre un tel contournement et des attitudes ou des 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 de 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 de motifs pour réduire le plus possible 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),
 - d'occasions, résultant d'une séparation inappropriée des tâches, pour une personne au sein de l'entité de dissimuler ou de 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 communication de ces opérations),
 - d'occasions résultant 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),
 - d'occasions 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),
 - d'occasions attribuables au recours à des outils d'informatique utilisateur pour effectuer des calculs qui étayent 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 effectué au moyen d'un tableur) ;

- les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux — les écritures de journal et les autres ajustements inappropriés 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 inappropriés peuvent être appliqués à 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,
 - comportent des opérations intragroupe ou des opérations avec des parties liées,
 - 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.

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 210⁹⁵, 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*, 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*, alinéas 38 d), paragraphe 44A, alinéa 45 h), paragraphe 55, alinéa 57 d), et sous-alinéa 59 g)i). Norme ISA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 40 a).

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DE LA PUBLICATION DE LA NORME ISA 240 (RÉVISÉE)

À noter : Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres normes internationales de l'IAASB conséquemment à l'approbation de la norme ISA 240 (révisée). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 240 (révisée). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales de l'IAASB sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes internationales de l'IAASB faisant l'objet des modifications ; il convient donc de se reporter à ces normes internationales de l'IAASB.

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

⁹⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

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

[...]

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 ;

[...]

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

¹ Voir, par exemple, la norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, ou les paragraphes 64 à 67 ~~le paragraphe 44~~ 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 22-44, norme ISA 500, paragraphe 11 et norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10, 11 et 16.

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)

[...]

A37. 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 ;

[...]

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

[...]

A55. 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 en 2019) et ISA 240 (révisée)⁴ ;

[...]

NORME ISA 230, DOCUMENTATION DE L'AUDIT

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Annexe

(Réf. : par. 1)

⁴ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

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*, ~~paragraphe 68~~ paragraphes 45 à 48

[...]

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

[...]

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

Indices de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 19)

A17. Il se peut que l'auditeur prenne connaissance d'informations concernant un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires autres que celles qui sont venues à sa connaissance par suite de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 13 à 17 (par exemple lorsqu'il est avisé d'un cas de non-conformité par un dénonciateur).

[...]

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

[...]

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 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 25-22, alinéas 32 c) et 55 a), sous-alinéa 59 c)i) 39 e)ii)~~ et paragraphes ~~64 et 66-41~~ à 43

[...]

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 :

- [...]
- l'importance des contrôles par rapport au processus d'information financière :
 - [...]
 - contrôles de prévention ou et 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 impliqués⁵. 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 direction⁶.

[...]

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

⁵ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 23 à 29.

⁶ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un ~~de~~-l'audit d'états financiers*, paragraphe 65-42.

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

A5. 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 planification⁷.

[...]

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)⁸ 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 fraude⁹, 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)

[...]

⁷ 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 ~~29-46~~ 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.

⁸ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

⁹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes A24 à A26-~~A24~~ à ~~A27~~.

- ii) le risque d'anomalies significatives doit, selon les exigences d'autres normes ISA, être considéré comme un risque important¹⁰ ;

[...]

Exigences

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. A184 et A185)

[...]

Évaluation des éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques

35. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, que ces éléments corroborent ou contredisent les assertions de la direction. (Réf. : par. A230 à A232)

[...]

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 fraudes¹¹. 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 :

[...]

¹⁰ Norme ISA 240 (révisée), alinéa 39 b) ~~paragraphe 27~~, et norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 18.

¹¹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 26 à 41-42 à 27.

Selon la norme ISA 240 (révisée)¹², 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.

[...]

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 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))

¹² Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 29-46.

[...]

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 ~~38-24~~ de la norme ISA 240 (révisée), il évalue si les éléments probants qu'il a obtenus ~~les informations qu'il a obtenues~~ 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 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 commises¹³.

[...]

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

¹³ Norme ISA 240 (révisée), sous-alinéa 33 b)) ~~paragraphe 19.~~

personne peut constituer une déficience potentielle du contrôle, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles¹⁴.

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)i))

[...]

A159. La norme ISA 240 (révisée)¹⁵ 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)

[...]

Risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 28 a) et par. 30)

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A195. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature (~~par exemple le risque de contournement des contrôles par la direction~~) ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter de manière généralisée les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Le fait d'évaluer si les risques identifiés touchent de manière généralisée les états financiers permet à l'auditeur de fonder son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans d'autres cas, il se peut que l'auditeur identifie aussi plusieurs assertions qui sont susceptibles d'être affectées par le risque, ce qui peut avoir des conséquences sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

[...]

Risques importants (Réf. : par. 32)

[...]

Identification des risques importants

[...]

¹⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe A112-A28.

¹⁵ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 36-28, alinéa 39 b) et paragraphe A102-A33.

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 fraudes¹⁶.

[...]

Annexe 2

(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 fraude¹⁷, 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

¹⁶ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes ~~39 à 41-26~~ à 28.

¹⁷ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes ~~A24 à A26-A24~~ à A27.

(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 A2 à A6-A4 à A5 de la norme ISA 240 (révisée).

[...]

Annexe 3

(Réf. : alinéa 12 m) et par. 21 à 26 et A90 à A181)

Compréhension du système de contrôle interne de l'entité

[...]

Composantes du système de contrôle interne de l'entité

Environnement de contrôle

[...]

6. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

[...]

- b) *La façon dont les responsables de la gouvernance, lorsqu'ils ne sont pas membres de la direction, démontrent leur indépendance par rapport à la direction et exercent une surveillance à l'égard du système de contrôle interne de l'entité.* Le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est influencé par les responsables de la gouvernance. L'auditeur peut se demander, entre autres, s'il y a un nombre suffisant de personnes qui sont indépendantes de la direction et qui font preuve d'objectivité dans leurs évaluations et leurs prises de décisions ; comment les responsables de la gouvernance identifient et assument leurs responsabilités de surveillance ; et s'ils conservent la responsabilité de la surveillance de la conception, de la mise en place et de l'application, par la direction, du système de contrôle interne de l'entité. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des directives élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du fonctionnement du programme de dénonciation de l'entité (ou autre programme de signalement des fraudes) des procédures d'alerte éthique.

[...]

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).

[...]

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

[...]

5. En outre, conformément à la norme ISA 240 (révisée)¹⁸, 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.

[...]

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

- A62. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

[...]

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de l'incidence sur les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants ou les informations à fournir importantes et les assertions pertinentes les concernant. La

¹⁸ Norme ISA 240 (révisée), alinéa 34 b) ~~paragraphe 49~~.

norme ISA 315 (révisée en 2019) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur¹⁹.

[...]

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

[...]

Exigences

[...]

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

5A. S'il détecte une anomalie, l'auditeur doit évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. (Réf. : par. A6A)

[...]

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)²⁰.

[...]

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 5A-6 à et 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)²¹, compte tenu du fait qu'il est peu probable qu'une fraude constitue un fait isolé.

[...]

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

[...]

A22. La norme ISA 240 (révisée)²² 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 :

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

²⁰ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A3 à A6-A1 à A7.

²¹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 55 à 58.

²² Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 57-36.

- 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 200²³.

[...]

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 informé²⁴.

[...]

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 :

[...]

- La norme ISA 240 (révisée) indique que l'auditeur peut concevoir des procédures de demandes de confirmation externe lui permettant d'obtenir des éléments probants ~~informations~~

²³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

²⁴ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 22-44.

~~corroborantes supplémentaires~~ en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions²⁵.

[...]

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 :
- 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)
 - 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)
 - 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 :
- les assertions visées ;
 - les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - [...]

²⁵ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A129 à A135-~~paragraphe A38~~.

[...]

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)²⁶. 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)²⁷.

[...]

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 fiabilité²⁸. 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)

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

²⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 37.

²⁷ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 38-25.

²⁸ Norme ISA 500, paragraphe A35.

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

³⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 38-25.

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

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~~, 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 530 (RÉVISÉE), *SONDAGES EN AUDIT*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

[...]

A6. La prise en considération du but de la procédure d'audit, exigée par le paragraphe 6, implique une bonne compréhension de ce qui constitue un écart ou une anomalie, de telle sorte que toutes les conditions pertinentes par rapport au but de la procédure, et seulement celles-là, sont à retenir pour l'évaluation des écarts ou l'extrapolation des anomalies. Par exemple, dans un test de détail relatif à l'existence de comptes clients, comme une confirmation externe, les paiements effectués par le client avant la date de confirmation mais reçus juste après cette date par l'entité ne sont pas considérés comme une anomalie. De même, une erreur d'imputation entre des comptes clients n'affecte pas le total des créances. En conséquence, il peut être non approprié de considérer cette erreur d'imputation comme une anomalie lors de l'évaluation des résultats de sondage de cette procédure d'audit particulière, même si elle peut avoir un effet important sur d'autres aspects de l'audit, comme l'évaluation des ~~du~~ risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou du caractère adéquat de la provision pour créances douteuses.

[...]

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

[...]

³² Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 38-25.

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

³⁴ Norme ISA 240, paragraphe 36.

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)

[...]

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, ~~pour l'application de~~ 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, constituent des indices d'un ~~indiquent un~~ parti pris possible de la direction qui peut représenter un risque d'anomalies significatives ~~une anomalie significative~~ résultant de ~~d'une~~ fraudes³⁶. 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 fraude³⁶, l'auditeur peut être appelé à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant du ~~risque~~ 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

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

³⁶ ~~Norme ISA 240 alinéa 33 b)~~.

³⁶ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 50 et 51.

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 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 les normes ISA 315 (révisée en 2019) et 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)

[...]

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*.

⁴⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 38-25.

⁴¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13, et norme ISA 240 (révisée), paragraphe 26-47.

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 17, et norme ISA 240 (révisée), paragraphe 29-46.

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 :
 - 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) [...]

[...]

[...]

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)

[...]

A17. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 (révisée en 2019) qui lui impose d'acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle, l'auditeur peut examiner les éléments de l'environnement de contrôle pouvant contribuer à réduire les risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées, tels que :

- [...]
- l'existence d'un programme de dénonciation (ou autre programme de signalement des fraudes) de politiques et de procédures d'alerte éthique (« whistle blowing »), le cas échéant.

[...]

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

⁴³ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 52 ~~alinéa 33 c)~~.

⁴⁴ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 40 et A5 ~~32 et A4~~.

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 :

- [...]

[...]

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 :

- [...]

[...]

[...]

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 :

[...]

- examen des signalements d'employés ~~rapports d'alerte éthique des employés~~, lorsque ces signalements ~~rapports~~ sont conservés.

[...]

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

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.

[...]

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 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 570 (RÉVISÉE EN 2024), CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : par. 11)

[...]

A8. Dans certaines circonstances, il se peut que l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude découlant d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que ces facteurs soient pertinents pour l'identification et l'évaluation, conformément à la norme ISA 240 (révisée), des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁴⁷.

[...]

Événements ou situations que la direction n'aurait pas identifiés ou communiqués antérieurement (Réf. : par. 14)

[...]

A31. Lorsque la direction omet intentionnellement d'identifier ou de lui communiquer des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut douter de son intégrité et de son honnêteté, notamment dans le cas où il soupçonne une intention de tromper. La norme ISA 240 (révisée) contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁴⁸.

[...]

Refus de la direction de prolonger son évaluation (Réf. : par. 22 et 23)

A57. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de

⁴⁷ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 27-24.

⁴⁸ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 39 à 41-26 à 28.

l'exploitation dans la préparation des états financiers, parce que la direction a refusé de prolonger son évaluation, il peut conclure qu'il convient :

- de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de modifier les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴⁹. Par exemple, si la décision de la direction est déraisonnable dans les circonstances, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240 (révisée) ;

[...]

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : alinéa 30 a))

[...]

A71. Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude et amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées⁵⁰. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse, et l'auditeur peut avoir à se demander si le parti pris peut représenter une anomalie significative résultant d'une fraude.

[...]

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 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 63-40

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

⁵⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 38-25.

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 en 2024)⁵¹ 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 fourni⁵² :
 - 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 ;
 - 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 fraudes suspectées, y compris aux allégations ou aux soupçons de fraudes, 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)

⁵¹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

⁵² 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.

- [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

[...]

Exigences

[...]

Fraude avérée ou suspectée

44A. Pour l'application de la norme ISA 240 (révisée)⁵³, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité d'acquérir une compréhension de la fraude avérée ou suspectée qui a été identifiée.

Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux

45. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de lui communiquer les questions qui lui seront utiles pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Les communications des auditeurs des composantes doivent notamment : (Réf. : par. A144)

[...]

- h) faire état de toute fraude avérée ou suspectée ~~relevée par l'auditeur des composantes~~ impliquant :
 - i) la direction de la composante, ~~ou~~
 - ii) des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe à l'égard de la composante, ~~ou encore~~
 - iii) d'autres personnes, à l'exception des questions qui sont manifestement sans conséquence sur dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante ;

[...]

Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe

Communications avec la direction du groupe

[...]

55. S'il détecte une fraude avérée ou suspectée ou si une fraude avérée ou suspectée est portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 45 h)), ou encore si des informations indiquent une possibilité de fraude avérée ou suspectée, l'auditeur du groupe doit en faire communication dès que possible à la direction du groupe, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A160)

⁵³ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 55.

[...]

Communications avec les responsables de la gouvernance du groupe

57. L'auditeur du groupe doit communiquer les questions suivantes aux responsables de la gouvernance du groupe, en plus de celles exigées par la norme ISA 260 (révisée) et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A163)
- a) une description générale des travaux à effectuer à l'égard des composantes du groupe et de la nature de la participation prévue de l'auditeur du groupe aux travaux à effectuer par des auditeurs des composantes ; (Réf. : par. A164)
 - b) les cas où la revue des travaux de l'auditeur d'une composante par l'auditeur du groupe a soulevé des préoccupations quant à la qualité de ces travaux, et les mesures prises par l'auditeur du groupe pour remédier à la situation ;
 - c) toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe (questions importantes liées à des restrictions de l'accès aux informations ou aux personnes, par exemple) ;
 - d) toute fraude avérée ou suspectée impliquant :
 - i) la direction du groupe ou, la direction d'une composante,
 - ii) des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe, ~~ou encore~~
 - iii) d'autres personnes, à l'exception des questions qui sont manifestement sans conséquence dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

[...]

Documentation

59. Il est nécessaire de préparer, conformément à la norme ISA 230⁵⁴, une documentation de l'audit du groupe qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées sur les questions importantes relevées au cours de l'audit du groupe. Pour l'application de la norme ISA 230⁵⁵, l'auditeur du groupe doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A166 à A169 et A179 à A182)

[...]

- g) les points concernant les communications avec les auditeurs des composantes, dont :
 - i) toute question relative à la fraude avérée ou suspectée, aux parties liées ou à la continuité de l'exploitation communiquée conformément au paragraphe 32,
 - ii) les questions pertinentes par rapport à sa conclusion sur l'audit du groupe, selon le paragraphe 45, et la façon dont il a donné suite aux questions importantes dont il s'est entretenu avec les auditeurs des composantes, la direction d'une composante ou la direction du groupe ;

[...]

⁵⁴ Norme ISA 230, paragraphe 8.

⁵⁵ Norme ISA 230, paragraphes 1 à 3, 9 à 11, A6 et A7, et annexe.

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)⁵⁶, 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 ;

[...]

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)⁵⁷, 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 ;

[...]

- de discuter de toute fraude avérée ou suspectée détectée ou de tout indice de l'existence d'une fraude ;

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 33)

[...]

Fraude

⁵⁶ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, Annexe 1.

⁵⁷ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 29-46.

A113. Pour l'application de la norme ISA 240 (révisée)⁵⁸, 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, suspectées, y compris d'allégations de fraude, ou alléguées 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 fraudes⁵⁹.

[...]

Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux

⁵⁸ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 39 et 46-26 et 34.

⁵⁹ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 43 alinéa 30 c).

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 ;
- de fraudes ou d'actes illégaux avérés-identifiés ou suspectés qui impliquent la direction, ou encore des employés de la composante dès lors que les fraudes ou les actes illégaux pourraient avoir un effet significatif sur les états financiers du groupe ;
- [...]

[...]

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)⁶⁰ contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes avérées ou suspectées 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)

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.

[...]

NORME ISA 610, UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

⁶⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes 64 à 66-41 à 43.

[...]

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 200⁶¹ 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 dernier⁶². 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, ~~y compris des allégations de fraude ou 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)⁶³.

[...]

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

[...]

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)⁶⁴ ;
- 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

[...]

⁶¹ Norme ISA 200, paragraphes 15 et A21.

⁶² Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 4.

⁶³ 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*.

⁶⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 a).

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. A51)

- a) indiquer qu'il communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et les ses constatations importantes qu'il aurait faites au cours de son audit, 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 identifiée⁶⁵,
 - (iii) toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de la compétence des responsables de la gouvernance⁶⁶ ;

[...]

[...]

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 financiers⁶⁷

[...]

Questions clés de l'audit

[...]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers

⁶⁵ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 65.

⁶⁶ Norme ISA 240 (révisée), paragraphe 66.

⁶⁷ 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.

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 ~~les nos~~ constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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.

[...]

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 consolidés⁶⁸

[...]

Questions clés de l'audit

[...]

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 les nos constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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

⁶⁸ 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.

comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

[...]

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 ~~les nos~~ constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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*

[...]

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)⁶⁹ comporte des exigences concernant la détermination et la communication des questions clés de l'audit ayant trait à la fraude. Les exigences et indications qui y sont énoncées se rapportent à l'application de la présente norme ISA.

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)⁷⁰ souligne que les questions ayant trait 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 habituellement une ou plusieurs questions ayant trait à la fraude qui ont nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de la réalisation de l'audit — selon la détermination faite conformément au paragraphe 59 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))

[...]

~~A21. Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la~~ 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 importants⁷¹. 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

⁶⁹ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 60 à 62.

⁷⁰ Norme ISA 240 (révisée), paragraphes A179 et A185.

⁷¹ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, alinéa 39 b) et paragraphe 41 ~~paragraphes 27 et 28.~~

d'un risque important⁷². Il se peut que l'auditeur détermine que ces questions constituent des questions clés de l'audit ayant trait 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. Ces risques ne seraient alors pas. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des 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)

[...]

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 pertinentes⁷³. 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.

[...]

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

⁷² Norme ISA 240 (révisée), alinéa 39 b) et paragraphe 40-paragraphe 32.

⁷³ 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 lorsque des textes légaux ou réglementaires ou qu'un devoir professionnel ou un droit professionnel l'y obligent ou l'y autorisent. 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.

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

[...]

Annexe

(Réf. : par. A13 et A21)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation 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 les nos constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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.

[...]

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation 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 ~~les nos~~ constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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.

[...]

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

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 ~~les nos~~ constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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, AUDIT 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)⁷⁴, la norme ISA 550⁷⁵ et la norme ISA 570 (révisée en 2024) 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'utilisation incorrecte de la base de la continuité de l'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.

[...]

Annexe 2

⁷⁴ Norme ISA 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

⁷⁵ Norme ISA 550, *Parties liées*.

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier

[...]

Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

[...]

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 l'état financier pris dans son ensemble est exempt 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 de l'état financier prennent en se fondant sur celui-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 l'état financier comporte 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 les nos constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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.

[...]

Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

[...]

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 l'état financier pris dans son ensemble est exempt 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 de l'état financier prennent en se fondant sur celui-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 l'état financier comporte 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 ~~les nos~~ constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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.

[...]

Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation 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 le tableau est exempt 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 du tableau prennent en se fondant sur celui-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 le tableau comporte 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 les nos constatations importantes que nous aurions faites au cours de notre audit, 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 INTERNATIONALE DE MISSIONS D'EXAMEN LIMITÉ (ISRE) 2400
(RÉVISÉE), MISSIONS D'EXAMEN LIMITÉ D'ÉTATS FINANCIERS HISTORIQUES**
[La norme ISRE 2400 (révisée) n'ayant pas encore été traduite en français, la traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement, aux fins de consultation.]

[...]

Exigences

[...]

Réalisation de la mission

[...]

Conception et mise en œuvre des procédures

[...]

48. Les demandes d'informations du professionnel en exercice auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, doivent notamment porter sur : (Réf. : par. A82 à A86)

[...]

a)

b)

c)

d) l'existence de fraudes avérées ou, suspectées, y compris d'allégations de fraude, et ou alléguée :

i) ~~de fraudes ou d'actes illégaux concernant l'entité,~~

ii) de cas identifiés ou suspectés de non-conformité avec les dispositions de textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination d'éléments et d'informations significatifs des états financiers, par exemple les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite ;

[...]

Déclarations écrites

[...]

62. Le professionnel en exercice doit aussi demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle lui a communiqué : (Réf. : par. A105)

[...]

b) ce qu'elle sait au sujet de toute tous les faits importants ayant trait à des cas de fraude avérées ou suspectées dont elle a avait connaissance et qui peuvent avoir eu une incidence sur l'entité ;

[...]

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, à l'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Sustainability Assurance, aux International Standards on Assurance 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.

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.

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 Review Engagements », « International Standards on Sustainability Assurance », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISRE », « ISSA », « ISAE », « 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.

La présente prise de position définitive, « Norme internationale d'audit (ISA) 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* », de l'IAASB, publiée en anglais par l'IFAC en juillet 2025, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en août 2025, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement — Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*. La version approuvée des Normes internationales d'audit 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 la prise de position définitive « Norme internationale d'audit (ISA) 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* » © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de la prise de position définitive « Norme internationale d'audit (ISA) 240 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* » © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing (ISA) 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

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.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



IFAC
International
Federation
of Accountants®