

Prise de position définitive
2009

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers

Élaborée par :



**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

Traduite par :



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 élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications applicables par l'ensemble des professionnels comptables selon un processus de normalisation auquel prennent aussi part le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, chargé de faire valoir l'intérêt général dans l'élaboration des normes et des indications.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession à l'échelle mondiale.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 48](#).

Numéro ISBN : 978-1-60815-002-1.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

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 2010^{1*}.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1
Caractéristiques de la fraude	2-3
Responsabilité pour la prévention et la détection des fraudes	4-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définitions	11
Exigences	
Esprit critique	12-14
Entretiens entre les membres de l'équipe de mission	15
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	16-24
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	25-27
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	28-33
Évaluation des éléments probants	34-37
Impossibilité de poursuivre la mission	38
Déclarations écrites.....	39
Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance	40-42
Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle	43
Documentation	44-47
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Caractéristiques de la fraude	A1-A6
Esprit critique	A7-A9
Entretiens entre les membres de l'équipe de mission	A10-A11

* Les modifications corrélatives apportées à la présente norme ISA par suite de la publication de la norme ISA 610 (révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, sont en vigueur pour les périodes closes à compter du 15 décembre 2013.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A12-A27
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	A28-A32
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	A33-A48
Évaluation des éléments probants	A49-A53
Impossibilité de poursuivre la mission	A54-A57
Déclarations écrites.....	A58-A59
Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance	A60-A64
Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle	A65-A67
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 situations qui indiquent la possibilité de fraudes	

La Norme internationale d'audit (ISA) 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs 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. Elle fournit des précisions sur la façon d'appliquer la norme ISA 315¹ et la norme ISA 330² en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. 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.
3. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, aux fins des normes ISA, l'auditeur n'est concerné que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs. Même si l'auditeur peut suspecter ou, dans de rares cas, détecter l'existence d'une fraude, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée. (Réf. : par. A1 à A6)

Responsabilité pour la prévention et la détection des fraudes

4. La responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes incombe aux responsables de la gouvernance et à la direction 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 une culture d'honnêteté et de comportement éthique qui peut être renforcée par une surveillance active des responsables de la gouvernance. La surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance implique notamment de tenir compte des possibilités que la direction contourne les contrôles ou influence de façon inappropriée le processus d'information financière, par exemple en cherchant à manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant à la performance et à la rentabilité de l'entité.

Responsabilités de l'auditeur

5. Il incombe à l'auditeur qui réalise un audit conformément aux normes ISA d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies

¹ Norme ISA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.*

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA³.

6. La norme ISA 200⁴ précise que les effets possibles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importants dans le cas d'une anomalie résultant d'une fraude. 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, car la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés destinés à dissimuler les faits, comme la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'opérations, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements sont d'autant plus difficiles à détecter qu'ils s'accompagnent de collusion. La collusion peut amener l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur de détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manœuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause et le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur puisse être à même d'identifier des occasions de fraudes potentielles, 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.
7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.
8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur est tenu de faire 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 peuvent être efficaces pour détecter les erreurs peuvent se révéler inefficaces pour détecter des fraudes. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à concevoir des procédures permettant de détecter de telles anomalies.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A51 et A52.

⁴ Norme ISA 200, paragraphe A51.

Objectifs

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

Définitions

11. 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;
 - b) «facteurs de risque de fraude», les événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre.

Exigences

Esprit critique

12. Conformément à la norme ISA 200⁵, 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, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A7 et A8)
13. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent 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 informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A9)
14. Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission

15. La norme ISA 315 exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qui

⁵ Norme ISA 200, paragraphe 15.

sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens⁶. 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. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

16. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315⁷, il doit mettre en œuvre les procédures énumérées aux paragraphes 17 à 24 pour obtenir des informations qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Direction et autres personnes au sein de l'entité

17. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :
- a) de l'évaluation qu'elle a faite du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et notamment de la nature, de l'étendue et de la fréquence de ses évaluations; (Réf. : par. A12 et A13)
 - b) des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, et notamment des risques spécifiques de fraude qu'elle a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers qui sont susceptibles d'être exposés au risque de fraude; (Réf. : par. A14)
 - c) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre;
 - d) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, au personnel concernant sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique.
18. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. (Réf. : par. A15 à A17)
19. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de la fonction si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude. (Réf. : par. A18)

⁶ Norme ISA 315, paragraphe 10.

⁷ Norme ISA 315, paragraphes 5 à 24.

Responsables de la gouvernance

20. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité⁸, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont ils exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur le contrôle interne établi par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A19 à A21)
21. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des responsables de la gouvernance de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. Ces demandes d'informations visent en partie à corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction.

Identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

22. L'auditeur doit évaluer 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.

Autres informations

23. L'auditeur doit se demander si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A22)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

24. L'auditeur doit évaluer si 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. 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. (Réf. : par. A23 à A27)

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

25. Conformément à la norme ISA 315, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers⁹.
26. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans le

⁸ Norme ISA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

⁹ Norme ISA 315, paragraphe 25.

contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A28 à A30)

27. L'auditeur doit considérer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à ces risques. (Réf. : par. A31 et A32)

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

Réponses globales

28. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers¹⁰. (Réf. : par. A33)
29. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
- a) affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes; (Réf. : par. A34 et A35)
 - b) évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats;
 - c) introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. (Réf. : par. A36)

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

30. Conformément à la norme ISA 330, 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 assertions¹¹. (Réf. : par. A37 à A40)

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

31. La direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude puisqu'elle est en mesure de manipuler les documents comptables et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui semblent par ailleurs fonctionner efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 5.

¹¹ Norme ISA 330, paragraphe 6.

direction puisse varier d'une entité à l'autre, ce risque reste néanmoins présent dans toutes les entités. Compte tenu de la manière imprévisible dont un tel contournement peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc d'un risque important.

32. 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 destinées :
- a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en œuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :
 - i) s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements,
 - ii) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période,
 - iii) considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période; (Réf. : par. A41 à A44)
 - b) à examiner les estimations comptables pour déterminer si elles sont entachées de parti pris et, le cas échéant, apprécier si les circonstances à l'origine du parti pris représentent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lorsqu'il effectue cet examen, l'auditeur doit :
 - i) d'une part, apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, indiquent un manque d'objectivité possible de la part de la direction de l'entité qui peut représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Dans l'affirmative, l'auditeur doit réévaluer les estimations dans leur ensemble,
 - ii) d'autre part, procéder à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent; (Réf. : par. A45 à A47)
 - c) à évaluer, dans le cas des 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 autres informations obtenues au cours de l'audit, si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs. (Réf. : par. A48)
33. L'auditeur doit déterminer si, en réponse aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction, il lui faut mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, en sus de celles qui sont explicitement mentionnées ci-dessus (c'est-à-dire dans les cas où il existe d'autres risques spécifiques de contournement des contrôles par la direction qui

ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre pour satisfaire aux exigences du paragraphe 32).

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A49)

34. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques qu'il met en œuvre vers la fin de son audit, pour parvenir à une conclusion, générale quant à la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité, indiquent l'existence d'un risque jusqu'alors non identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A50)
35. Si l'auditeur relève une anomalie, il doit évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. Si c'est le cas, il doit en apprécier les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction, en étant conscient qu'un acte de fraude constitue rarement un cas isolé. (Réf. : par. A51)
36. Si l'auditeur relève une anomalie, qu'elle soit significative ou non, et qu'il a des raisons de croire qu'elle résulte ou pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction (en particulier, la haute direction), il doit reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et son incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers. (Réf. : par. A52)
37. Si l'auditeur obtient confirmation de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ou qu'il se trouve dans l'impossibilité de conclure sur ce point, il doit en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A53)

Impossibilité de poursuivre la mission

38. 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, il doit :
 - a) déterminer quelles sont ses obligations professionnelles et légales dans les circonstances, et notamment s'il est tenu de faire rapport à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation;
 - b) se demander s'il est approprié de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables;
 - c) en cas de démission :
 - i) s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et avec les responsables de la gouvernance,
 - ii) déterminer s'il est tenu professionnellement ou légalement de faire part de sa démission et de ses motifs à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation. (Réf. : par. A54 à A57)

Déclarations écrites

39. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant :
- a) qu'elles reconnaissent être responsables de la conception, de la mise en place et du maintien du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes;
 - b) qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes;
 - c) qu'elles lui ont signalé tous les cas de fraudes avérées ou suspectées, dont elles ont eu connaissance, concernant l'entité et impliquant :
 - i) la direction,
 - ii) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
 - iii) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers;
 - d) qu'elles lui ont signalé toutes les allégations ou tous les soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Réf. : par. A58 et A59)

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

40. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A60)
41. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude impliquant :
- a) la direction,
 - b) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
 - c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers,
- il doit leur en faire communication dès que possible. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur doit faire part de ses soupçons 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 la mission. (Réf. : par. A61 à A63)
42. 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. A64)

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle

43. Si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude, il doit déterminer s'il est tenu d'en faire communication à un tiers à l'entité. Bien qu'une telle communication puisse être interdite en raison de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur, il se peut que ses obligations légales l'emportent sur l'obligation au secret professionnel dans certaines circonstances. (Réf. : par. A65 à A67)

Documentation

44. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit¹² portant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement et sur son évaluation des risques d'anomalies significatives exigées par la norme ISA 315¹³ :
- a) les décisions importantes prises au cours des entretiens entre les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité;
 - b) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.
45. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit portant sur ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, exigées par la norme ISA 330¹⁴ :
- a) les réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, et le lien entre ces procédures et son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions;
 - b) les résultats des procédures d'audit, y compris celles conçues pour répondre au risque de contournement des contrôles par la direction.
46. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux autorités de réglementation et à d'autres tiers.
47. Si l'auditeur a conclu que la présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ne s'applique pas dans le contexte de la mission, il doit consigner dans la documentation de l'audit les raisons motivant cette conclusion.

* * *

¹² Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

¹³ Norme ISA 315, paragraphe 32.

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 3)

- A1. La fraude, qu'elle se manifeste sous la forme d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs, suppose l'existence de motifs ou de pressions pour la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration, ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte commis. Par exemple :
- il peut exister des motifs ou pressions pour présenter des informations financières mensongères lorsque la direction subit des pressions internes ou externes pour atteindre un bénéfice cible ou un résultat financier attendu (et peut-être irréaliste), en particulier lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers peuvent être importantes pour elle. De même, certaines personnes peuvent avoir un motif pour détourner des actifs du fait, par exemple, qu'elles vivent au-dessus de leurs moyens;
 - des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsqu'une personne croit pouvoir contourner le contrôle interne, par exemple du fait qu'elle occupe un poste de confiance ou qu'elle est au courant de déficiences particulières du contrôle interne;
 - il arrive que des personnes soient capables de rationaliser la perpétration d'un acte frauduleux. Certaines personnes possèdent 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.
- A2. 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 inappropriées 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. Une telle situation peut se produire lorsque 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. Dans certaines entités, la direction peut avoir intérêt à diminuer le bénéfice de manière significative dans le but de réduire les impôts, ou encore à gonfler le bénéfice dans l'espoir d'obtenir un financement bancaire.
- A3. Les informations financières mensongères peuvent résulter :

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

A4. 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 les contrôles par des moyens tels que les suivants :

- l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, 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 dissimulation ou la non-mention 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 importantes et inhabituelles.

A5. 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 plus à même de déguiser ou dissimuler un détournement d'actifs en ayant recours à des moyens difficiles à détecter. Le détournement d'actifs peut prendre diverses formes, dont les suivantes :

- 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 corporels ou l'atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple, le vol de stocks pour les utiliser personnellement ou pour les revendre, le vol de résidus pour les revendre, la divulgation de renseignements de nature technologique à un concurrent en échange d'argent);
- le paiement par l'entité de biens et de 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 d'une augmentation des prix 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).

Le détournement d'actifs 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.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A6. Dans le secteur public, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes peuvent découler de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité qui sont applicables aux entités du secteur public, ou être spécifiquement définies dans le mandat de l'auditeur. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais qu'elles comportent une obligation plus large de considérer les risques de fraude.

Esprit critique (Réf. : par. 12 à 14)

- A7. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants obtenus donnent à penser qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, le cas échéant, sur les contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A8. Bien qu'on ne puisse s'attendre à ce que l'auditeur fasse totalement abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance de l'entité, il est particulièrement important qu'il fasse preuve d'esprit critique lorsqu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.
- A9. Un audit effectué conformément aux normes ISA implique rarement l'authentification de documents et l'auditeur n'est pas censé être un expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela¹⁵. Cependant, si l'auditeur découvre des situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :
- à obtenir une confirmation directe de la part du tiers concerné;

¹⁵ Norme ISA 200, paragraphe A47.

- à avoir recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité du document.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 15)

A10. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité :

- donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés de partager leurs idées afin de déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter de telles anomalies;
- permettent à l'auditeur d'envisager des mesures appropriées en réponse à cette éventualité, et de déterminer quels membres de l'équipe de mission mettront en œuvre certaines procédures d'audit;
- permettent à l'auditeur de déterminer de quelle manière les résultats des procédures d'audit seront partagés au sein de l'équipe de mission et comment seront traitées les allégations de fraudes dont l'auditeur pourrait prendre connaissance.

A11. Les entretiens peuvent comprendre notamment :

- un échange d'idées entre les membres de l'équipe de mission pour déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, comment la direction pourrait produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs de l'entité pourraient être détournés;
- la prise en compte des circonstances pouvant être l'indice d'une manipulation des résultats, ainsi que des pratiques auxquelles pourrait se livrer la direction pour manipuler les résultats et qui pourraient aboutir à des informations financières mensongères;
- la prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude;
- la prise en considération de l'engagement de la direction dans la surveillance du personnel ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés;
- la prise en considération de tout changement inhabituel ou inexplicable dans le comportement ou le train de vie de membres de la direction ou d'employés dont l'équipe de mission aurait connaissance;
- un rappel de l'importance toute particulière de garder à l'esprit, tout au long de l'audit, la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes;

- la prise en considération des types de situations qui, si elles survenaient, pourraient constituer un indice de fraude;
- un examen de la façon d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre;
- une réflexion sur les procédures d'audit qui pourraient être choisies pour répondre aux possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, et sur les types de procédures d'audits qui pourraient être plus efficaces que d'autres;
- la prise en compte de toute allégation de fraude portée à la connaissance de l'auditeur;
- la prise en considération du risque de contournement des contrôles par la direction.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 17 a))

A12. Du fait que la direction assume la responsabilité du contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers, il convient que l'auditeur s'entretienne avec elle de l'évaluation qu'elle a faite des risques de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation de ces risques et de ces contrôles par la direction varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction procède à des évaluations détaillées sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres entités, la direction peut procéder à des évaluations moins structurées et moins fréquentes. La nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction sont utiles à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas réalisé d'évaluation des risques de fraude peut, dans certaines circonstances, indiquer qu'elle n'accorde pas suffisamment d'importance au contrôle interne.

Considérations propres aux petites entités

A13. Dans certaines entités, en particulier les plus petites, l'évaluation de la direction peut porter principalement sur les risques de fraude commise par des employés ou sur les risques de détournements d'actifs.

Procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre (Réf. : alinéa 17 b))

A14. Dans le cas des entités à établissements multiples, les procédures mises en place par la direction peuvent comporter différents niveaux de suivi selon les établissements ou les unités d'exploitation. Il se peut en outre que la direction ait identifié des établissements ou des unités d'exploitation qui sont plus susceptibles que d'autres de présenter un risque de fraude.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : par. 18)

- A15. Les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction peuvent fournir à l'auditeur des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par des employés. Il est toutefois peu probable qu'elles lui fournissent des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction. Par ailleurs, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner l'occasion à ces personnes de transmettre à l'auditeur des informations qui, autrement, ne lui seraient peut-être pas communiquées.
- A16. Voici des exemples d'autres personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes :
- le personnel d'exploitation qui ne participe pas directement au processus d'information financière;
 - les employés à différents niveaux hiérarchiques;
 - les employés qui interviennent dans le lancement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux qui supervisent ces personnes ou assurent un suivi de leur travail;
 - le conseiller juridique interne;
 - le responsable de l'éthique ou son équivalent;
 - la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraude.
- A17. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, l'auditeur fait preuve d'esprit critique dans son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations et il se peut qu'il juge nécessaire que les réponses obtenues soient corroborées par d'autres informations.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 19)

- A18. La norme ISA 315 et la norme ISA 610 définissent des exigences et fournissent des indications pertinentes pour les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne¹⁶. Lors de la mise en œuvre des exigences de ces normes ISA en contexte de fraude, l'auditeur peut demander des informations au sujet d'activités spécifiques de la fonction, par exemple :
- quelles procédures ont été mises en œuvre par la fonction d'audit interne au cours de l'exercice, le cas échéant, pour détecter les fraudes;

¹⁶ Norme ISA 315, paragraphe 23, et norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

- si la direction a donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures.

Acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

- A19. Les responsables de la gouvernance de l'entité exercent une surveillance sur les systèmes de suivi des risques, du contrôle financier et de la conformité à la législation. Dans beaucoup de pays, 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 de fraude par l'entité et du contrôle interne relatif 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 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 compétentes¹⁷.
- A20. 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 du contrôle interne relatif aux risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.

Considérations propres aux petites entités

- A21. 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 petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. Généralement, l'auditeur n'a alors aucune démarche à faire, vu l'absence de fonction de surveillance distincte des fonctions de direction.

Prise en considération d'autres informations (Réf. : par. 23)

- A22. En plus des informations obtenues par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies au sujet de l'entité et de son environnement peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent fournir des informations utiles pour l'identification de ces risques. Les informations obtenues par l'auditeur dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client, de même que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple des missions d'examen d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler

¹⁷ Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 expliquent avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 24)

A23. Le fait que la fraude soit habituellement dissimulée peut en rendre la détection très difficile. Néanmoins, l'auditeur peut relever des événements ou des circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pour commettre une fraude ou qui offrent l'occasion de la commettre (facteurs de risque de fraude). Par exemple :

- le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des capitaux propres supplémentaires peut créer des pressions incitant à la fraude;
- l'attribution de primes importantes en cas de réalisation d'objectifs de résultats irréalistes peut constituer un motif pour commettre une fraude;
- un environnement de contrôle qui n'est pas efficace peut offrir l'occasion de commettre une fraude.

A24. Il n'est pas facile de classer les facteurs de risque de fraude par ordre d'importance. Leur portée varie considérablement. Certains des facteurs sont présents dans des entités dont la situation ne présente pas de risques d'anomalies significatives. En conséquence, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risque de fraude et s'il lui faut en tenir compte dans l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

A25. L'Annexe 1 présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant rapport aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes en cas de fraude :

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

Il se peut que les facteurs de risque 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 de l'existence de telles informations. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples, et d'autres facteurs de risque peuvent exister.

A26. La taille, la complexité et le mode de propriété de l'entité ont une incidence importante sur la prise en considération des facteurs de risque de fraude pertinents. Par exemple, dans le cas d'une grande entité, il est généralement possible de limiter les agissements répréhensibles de la part de la direction par des moyens tels que :

- une surveillance efficace de la part des responsables de la gouvernance;
- une fonction d'audit interne efficace;

- l'existence et l'application effective d'un code de bonne conduite écrit.

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

Considérations propres aux petites entités

- A27. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou l'ensemble de ces considérations peuvent être inapplicables ou de moindre importance. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite écrit, mais avoir néanmoins développé une culture qui, par la communication orale et l'exemple de la direction, fait ressortir l'importance de l'intégrité et du comportement éthique. De manière générale, le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne n'indique pas forcément que la direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée à l'égard du contrôle interne et du processus d'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir des autorisations de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraudes commises par le personnel. Le fait que la direction soit assumée par une seule personne peut cependant constituer une déficience potentielle du contrôle interne, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles.

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

Risques de fraude dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 26)

- A28. La surévaluation des produits (en raison, par exemple, de l'enregistrement anticipé de produits ou de l'enregistrement d'opérations fictives) ou, à l'inverse, leur sous-évaluation (par exemple dans le cas du rattachement inapproprié de produits à une période ultérieure) sont fréquemment la source d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères.
- A29. Les risques de fraude dans la comptabilisation des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Par exemple, dans les entités cotées, la direction peut subir des pressions ou avoir des motifs pour établir des informations financières mensongères par une comptabilisation inappropriée des produits lorsque, par exemple, le rendement est évalué en fonction de la croissance des produits ou des profits d'un exercice à l'autre. De même, les risques de fraude 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.
- A30. La présomption de l'existence de risques de fraude dans la comptabilisation des produits peut être écartée. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il n'y a pas de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits dans le cas où les produits sont générés par un seul type d'opération simple, par exemple les loyers provenant d'un immeuble locatif qui ne comporte qu'une seule unité de location.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et compréhension des contrôles correspondants de l'entité (Réf. : par. 27)

- A31. 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'assumer¹⁸. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en place dans le but de prévenir et de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes. Dans sa démarche, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace par rapport au coût de mettre en place et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes est limitée.
- A32. Il est donc 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. Ce faisant, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches. Par ailleurs, les informations obtenues dans le cadre de l'acquisition de cette compréhension 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 que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes*Réponses globales* (Réf. : par. 28)

- A33. L'élaboration de réponses globales adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes implique généralement de s'interroger sur la façon d'exercer un esprit critique plus aigu dans la démarche générale d'audit, par exemple :
- en déterminant avec plus de circonspection la nature et l'étendue de la documentation à examiner à l'appui des opérations significatives;
 - en reconnaissant le besoin de corroborer davantage les explications ou les déclarations de la direction concernant des éléments significatifs.

L'élaboration de ces réponses globales implique également une réflexion plus générale parallèlement aux procédures spécifiques prévues par ailleurs. Cette réflexion porte entre autres sur les questions énumérées au paragraphe 29, qui font l'objet de précisions ci-dessous.

Affectation et supervision de l'équipe de mission (Réf. : alinéa 29 a))

- A34. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes, par exemple en affectant à la mission des personnes additionnelles ayant des compétences et des connaissances spécialisées, tels des experts en juricomptabilité et en informatique ou des collaborateurs de plus grande expérience.

¹⁸ Norme ISA 315, paragraphe A48.

- A35. Le degré de supervision exercé par l'auditeur est fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe de mission qui exécutent les travaux.

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : alinéa 29 c))

- A36. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est importante étant donné que les personnes qui, dans l'entité, sont bien au fait des procédures d'audit normalement mises en œuvre dans le cadre d'une mission peuvent être plus facilement en mesure de dissimuler des informations financières mensongères. Cela peut se faire, par exemple :

- en appliquant des procédures de corroboration à certains soldes de comptes et à des assertions qui, autrement, ne feraient pas l'objet de tests en raison de leur caractère non significatif ou du faible niveau de risque qu'ils présentent;
- en modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à celui qui serait normalement attendu;
- en utilisant des méthodes de sondage différentes;
- en mettant en œuvre des procédures d'audit dans plusieurs établissements ou à l'improviste.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 30)

- A37. Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'une ou plusieurs des façons suivantes :

- la nature des procédures d'audit à mettre en œuvre peut devoir être modifiée afin de recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires. Les modifications peuvent concerner à la fois le choix et l'association des procédures à appliquer. Par exemple :
 - o il peut être fait davantage appel à l'observation physique ou à l'inspection de certains actifs, ou l'auditeur peut décider de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour recueillir davantage d'éléments probants sur les données contenues dans les comptes ou les fichiers mouvements importants,
 - o l'auditeur peut concevoir des procédures lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires. Ainsi, dans le cas où l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation

externes pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, notamment la date, les conditions de reprise éventuelle et les modalités de livraison. Par ailleurs, l'auditeur peut également juger efficace de compléter ces informations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente et les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés;

- le calendrier des procédures de corroboration peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que pour mieux répondre à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il est préférable de concentrer la mise en œuvre des procédures de corroboration à la fin ou vers la fin de la période. Il peut également conclure que, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, il ne serait pas efficace de réaliser des procédures destinées à étendre à la fin de la période les conclusions de ses travaux effectués à une date intermédiaire. En revanche, du fait qu'une anomalie intentionnelle (une anomalie résultant d'une comptabilisation incorrecte des produits d'exploitation, 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;
- l'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple, il peut être approprié d'élargir la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé. Par ailleurs, des techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent permettre d'augmenter l'étendue des sondages portant sur les fichiers mouvements et les comptes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des principaux fichiers électroniques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

A38. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui affecte les quantités en stock, un examen des comptes de stocks de l'entité peut l'aider à identifier les établissements ou les articles qui nécessitent une attention particulière pendant et après le comptage des stocks. Un tel examen peut conduire à la décision d'assister à l'inventaire physique dans certains établissements à l'improviste, ou de procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.

A39. Il se peut que l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui affecte plusieurs comptes et assertions, notamment un risque lié à l'évaluation des actifs, aux estimations relatives à des opérations spécifiques (par exemple, des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité) ou à des charges importantes à payer (par exemple, les obligations au titre d'un régime de pensions et des autres avantages postérieurs à l'emploi ou les passifs au titre d'obligations environnementales). Le risque peut aussi être lié à des changements importants dans les hypothèses retenues pour les estimations récurrentes. Les informations recueillies dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et

de son environnement peuvent aider l'auditeur dans son évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction, ainsi que des hypothèses et jugements sous-jacents. Un examen rétrospectif des hypothèses et des jugements similaires de la direction au cours des périodes précédentes peut également éclairer l'auditeur quant au caractère raisonnable des hypothèses et des jugements sur lesquels sont fondées les estimations de la direction.

- A40. Des exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, dont certaines comportent un élément d'imprévisibilité, sont présentés à l'Annexe 2. Cette annexe fournit des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant soit d'informations financières mensongères, y compris en ce qui concerne la comptabilisation des produits d'exploitation, soit de détournements d'actifs.

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

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéa 32 a))

- A41. La présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière par l'enregistrement d'écritures de journal incorrectes ou non autorisées. 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.
- A42. En outre, il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement des contrôles sur les écritures de journal, car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que des personnes contournent ces processus automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement transmis au grand livre ou au système d'information financière. Dans les cas où on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.
- A43. Pour identifier et sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les pièces justificatives des éléments sélectionnés, les facteurs suivants sont pertinents :
- *l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes* — la présence de facteurs de risque de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peuvent aider l'auditeur à identifier des catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester;
 - *les 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;

- *le processus d'information financière de l'entité et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* — dans de nombreuses entités, le traitement des opérations courantes comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. 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 caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés, b) passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, c) inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description, d) passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers, ou e) comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres;
- *la nature et la complexité des comptes* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, b) contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants, c) ont comporté des anomalies dans le passé, d) n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées, e) contiennent des opérations intra-groupe, ou f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou composantes, il faut envisager la nécessité de sélectionner des écritures de journal de plusieurs établissements;
- *les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités* — il se peut que les écritures de journal non standard ne soient pas soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

A44. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests qu'il entend effectuer sur les écritures de journal et les autres ajustements. Cependant, les écritures de journal et les autres ajustements à caractère frauduleux étant souvent passés en fin de période, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 32 a)ii), de sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements passés à ce moment-là. De plus, du fait que des anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers 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, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 32 a)iii), de considérer la nécessité

de procéder également à des tests sur des écritures de journal et d'autres ajustements passés tout au long de la période.

Estimations comptables (Réf. : alinéa 32 b))

- A45. 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 importantes, et qu'elle assure le suivi régulier du caractère raisonnable de ces estimations. L'information financière mensongère résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ces anomalies peuvent découler, par exemple, d'une sous-estimation ou d'une surestimation systématique de toutes les provisions ou réserves dans le but soit de lisser les bénéfices sur deux périodes ou plus, soit d'atteindre un niveau de bénéfice déterminé de manière à tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité.
- A46. L'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses posés par la direction relativement aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent a pour but de déterminer s'il existe des indications d'un parti pris possible de la direction. Il ne vise pas à remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur dans l'exercice précédent sur la base des informations alors disponibles.
- A47. La norme ISA 540 exige elle aussi un examen rétrospectif¹⁹. Cet examen, mené à titre de procédure d'évaluation des risques, vise l'obtention d'informations sur l'efficacité du processus d'estimation mis en œuvre par la direction lors de la période précédente, d'éléments probants concernant le dénouement ou, le cas échéant, la réestimation ultérieure des estimations comptables de la période précédente qui sont pertinents pour l'établissement des estimations comptables de la période considérée et, enfin, d'éléments probants concernant des sujets, comme l'incertitude de mesure, sur lesquels il peut être exigé de fournir des informations dans les états financiers. En pratique, l'examen des jugements et des hypothèses de la direction pour déterminer s'ils sont empreints d'un parti pris susceptible de constituer un risque d'anomalie significative résultant d'une fraude, selon les exigences de la présente norme ISA, peut être effectué en même temps que l'examen exigé par la norme ISA 540.

Justification économique des opérations importantes (Réf. : alinéa 32 c))

- A48. Parmi les indices qui peuvent donner à croire que des opérations importantes qui ne s'inscrivent pas dans le cadre normal des activités de l'entité, ou qui apparaissent autrement inhabituelles, ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, il y a les suivants :

¹⁹ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe 9.

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

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 34 à 37)

A49. La norme ISA 330 exige que, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur apprécie si ses évaluations initiales des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables²⁰. Cette appréciation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement de l'auditeur. Elle peut apporter un éclairage complémentaire sur les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 présente des exemples de circonstances pouvant indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques mises en œuvre vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 34)

A50. Déterminer quelles tendances et corrélations particulières sont susceptibles d'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. Il peut s'agir, par exemple, de montants de produits anormalement élevés comptabilisés dans les dernières semaines de la période ou d'opérations inhabituelles, ou encore d'un résultat qui est incompatible avec l'évolution des flux de trésorerie d'exploitation.

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 35 à 37)

A51. Puisque la fraude suppose l'existence de motifs ou de pressions incitant à la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte, il est peu probable qu'une fraude détectée constitue un cas isolé. Par conséquent, des anomalies nombreuses relevées dans un même établissement,

²⁰ Norme ISA 330, paragraphe 25.

même si leur effet cumulatif n'est pas significatif, peuvent indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

- A52. Les incidences d'une fraude détectée varient selon les circonstances. Ainsi, une fraude négligeable en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. La fiabilité des éléments probants recueillis précédemment peut être remise en question, dès lors qu'il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations de la direction ainsi que sur l'authenticité et la fiabilité des documents comptables et des pièces justificatives. Il peut également y avoir une possibilité de collusion impliquant des employés, des dirigeants ou des tiers.
- A53. La norme ISA 450²¹ et la norme ISA 700²² définissent des exigences et fournissent des indications sur l'évaluation et le traitement des anomalies, ainsi que leur incidence sur l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport.

Impossibilité de poursuivre la mission (Réf. : par. 38)

- A54. Voici des exemples de circonstances exceptionnelles qui peuvent se présenter et conduire l'auditeur à s'interroger sur la possibilité de poursuivre sa mission :
- l'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur juge nécessaires relativement à la fraude, même dans le cas où la fraude n'est pas significative par rapport aux états financiers;
 - l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et les résultats des procédures d'audit indiquent l'existence d'un risque important de fraudes significatives et généralisées;
 - l'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance.
- A55. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se produire, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la démission de l'auditeur est appropriée. Cette décision dépend de facteurs tels que les incidences de l'implication d'un membre de la direction ou des responsables de la gouvernance dans la fraude (et les répercussions possibles sur la fiabilité des déclarations de la direction) ainsi que les conséquences, pour l'auditeur, du maintien de sa relation avec l'entité.
- A56. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales, qui peuvent différer d'un pays 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, ou dans certains cas, aux autorités de réglementation. Étant donné la nature exceptionnelle des circonstances et la nécessité de tenir compte de ses obligations légales, l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de sa démission et de déterminer une ligne de conduite

²¹ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

²² Norme ISA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*.

appropriée, qui pourrait éventuellement comprendre la communication d'un rapport aux actionnaires, aux autorités de réglementation ou à d'autres tiers²³.

Considérations propres aux entités du secteur public

A57. Dans le secteur public, il arrive souvent que l'auditeur n'ait pas la faculté de démissionner en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public.

Déclarations écrites (Réf. : par. 39)

A58. La norme ISA 580²⁴ 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. Quelle que soit la taille de l'entité, il importe que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, en plus de reconnaître qu'ils se sont acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers, reconnaissent qu'ils sont responsables du contrôle interne conçu, mis en place et maintenu pour prévenir et détecter les fraudes.

A59. En raison de la nature de la fraude et des difficultés que rencontrent les auditeurs pour détecter les anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, il est important que l'auditeur obtienne de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite lui confirmant qu'ils l'ont informé :

- a) des résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes;
- b) de toute fraude avérée, suspectée ou alléguée concernant l'entité dont elles ont connaissance.

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction (Réf. : par. 40)

A60. Lorsque les éléments probants obtenus par l'auditeur indiquent l'existence ou la possibilité d'une fraude, il est important qu'il en informe dès que possible la direction, au niveau hiérarchique approprié, même si la question peut être considérée comme sans importance (par exemple, un détournement de fonds mineur par un employé occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de signaler le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion ainsi que la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié correspond au moins à l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

²³ Le *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) fournit des indications sur la communication avec l'auditeur qui succède à l'auditeur en place.

²⁴ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41)

- A61. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance. La norme ISA 260 énumère des facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer si sa communication sera de vive voix ou par écrit²⁵. Vu la nature et le caractère délicat d'une fraude impliquant la haute direction 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 rapport par écrit.
- A62. Dans certains cas, l'auditeur peut juger souhaitable de communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il prend connaissance de cas de fraude impliquant des membres du personnel qui ne sont pas membres de la direction et n'entraînant pas d'anomalies significatives. Au demeurant, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent être informés de telles circonstances. Le processus de communication est facilité si, au cours de la phase initiale de l'audit, l'auditeur et les responsables de la gouvernance s'entendent sur la nature et l'étendue des communications de l'auditeur sur le sujet.
- A63. Dans les circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des responsables de la gouvernance, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de la ligne de conduite à adopter.

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 42)

- A64. Les autres questions ayant trait à la fraude qu'il convient d'aborder avec les responsables de la gouvernance 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 et 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 détectée;
 - l'évaluation faite par l'auditeur de l'environnement de contrôle de l'entité, y compris les questions relatives à la compétence et à l'intégrité de la direction;
 - les agissements de la direction qui peuvent constituer des indices d'informations financières mensongères, par exemple le choix et l'application, par la direction, de méthodes comptables qui peuvent indiquer des tentatives de sa part pour manipuler les résultats dans le but de tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité;
 - des préoccupations quant au caractère adéquat et exhaustif des autorisations concernant les opérations qui ne semblent pas s'inscrire dans le cadre normal des activités.

²⁵ Norme ISA 260, paragraphe A38.

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle (Réf. : par. 43)

- A65. Il se peut que l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur à l'égard des informations sur les clients lui interdise de communiquer l'existence de fraudes à un tiers à l'entité. Cependant, les obligations légales de l'auditeur varient d'un pays à l'autre et il peut arriver que, dans certaines circonstances, l'auditeur soit relevé de l'obligation au secret professionnel par un texte législatif, une règle de droit ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier est légalement tenu de communiquer l'existence d'une fraude aux autorités de surveillance. Il y a aussi certains pays où l'auditeur a l'obligation de communiquer les anomalies constatées aux autorités lorsque la direction et les responsables de la gouvernance négligent de prendre des mesures correctives.
- A66. L'auditeur peut alors juger utile d'obtenir un avis juridique pour décider de la ligne de conduite à adopter dans les circonstances, l'objectif étant de s'assurer des mesures qu'il lui faut prendre lors de sa prise en considération des aspects de la fraude détectée qui sont d'intérêt public.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A67. 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.

Annexe 1

(Réf. : par. A25)

Exemples de facteurs de risque de fraude

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

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

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles 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);
- des baisses importantes de la demande client et une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d'activité ou l'économie en général;
- des pertes d'exploitation laissant planer le spectre d'une faillite, d'une saisie ou d'une offre publique d'achat hostile;
- des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation bien que l'information présentée fasse état de bénéfices et d'une croissance des bénéfices;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale, surtout par rapport aux autres sociétés du même secteur;
- de nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires.

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 trop 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 (par exemple pour d'importants projets de recherche et développement ou l'acquisition d'immobilisations) afin de garder l'entreprise 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 contrats d'emprunt;
- des effets négatifs, perçus ou réels, de la publication de mauvais résultats financiers pour des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des attributions de contrats.

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 d'objectifs audacieux quant au cours de l'action, aux résultats d'exploitation, à la situation financière ou aux flux de trésorerie¹;
- du cautionnement des dettes de l'entité.

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

Circonstances favorables

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

- l'existence d'opérations importantes avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet;
- une solide surface financière ou une position dominante dans un secteur d'activité permet à l'entité d'imposer ses conditions aux clients et aux fournisseurs, ce qui peut donner lieu à des opérations qui sont inappropriées ou qui ne sont pas conclues dans des conditions de pleine concurrence;
- des actifs, passifs, produits ou charges fondés sur des estimations importantes qui impliquent des jugements subjectifs ou des incertitudes difficiles à corroborer;

¹ Les plans d'incitation de la direction peuvent être conditionnels à l'atteinte d'objectifs qui ne sont liés qu'à certains comptes ou certaines activités de l'entité, qui peuvent par ailleurs ne pas être significatifs par rapport à l'entité prise dans son ensemble.

- 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 dans des pays étrangers 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;
- 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.

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

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

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

- une difficulté à cerner l'organisation ou à identifier la ou les personnes qui ont le contrôle de l'entité;
- une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques ou des voies hiérarchiques inhabituelles;
- un taux de rotation élevé des membres de la haute direction, des conseillers juridiques ou des responsables de la gouvernance.

Des composantes du contrôle interne sont déficientes pour les raisons suivantes :

- un suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise);
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

- Communication, mise en œuvre, soutien ou suivi inefficaces des valeurs ou des normes éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs ou de normes éthiques 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.
- 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.
- Manquement de la direction à corriger rapidement les déficiences importantes du contrôle interne dont elle a connaissance.
- Intérêt de la part de la direction à rechercher des moyens inappropriés de réduire le plus possible les bénéfices présentés, pour des motifs fiscaux.
- 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 :
 - o conflits fréquents avec l'auditeur actuel ou son prédécesseur sur des questions de comptabilité, d'audit ou d'information financière;
 - o 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;
 - o 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;
 - o comportement dominateur de la direction lorsqu'elle traite avec l'auditeur, particulièrement pour tenter de l'influencer quant à l'étendue de l'audit, ou au choix ou au maintien des membres du cabinet affectés à la mission d'audit ou consultés dans le cadre de la mission.

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

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

déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

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

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

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

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître le risque de détournements d'actifs. Par exemple, les facteurs suivants augmentent les possibilités de détournements 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, facilement revendables ou ne portant aucune mention de propriété.

Un contrôle interne inadéquat sur certains actifs peut accroître le risque de détournements de ces actifs. 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, du personnel responsable des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés);
- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs;
- tenue inadéquate des fichiers 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 le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'analyse de ces journaux.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant le contrôle interne relatif 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.

Annexe 2

(Réf. : par. A40)

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

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

Prise en considération des risques au niveau des assertions

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

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

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

- interroger les membres du personnel travaillant dans les secteurs pour lesquels un risque d'anomalies significatives 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;
- 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 auditées;
- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies résultant de fraudes est considéré comme élevé, mettre en œuvre des procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour s'assurer que les constatations de celui-ci 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'évaluer de quelle façon certains éléments impliquant des estimations et des jugements (par exemple, une provision pour retours sur ventes) ont été reconsidérés à la lumière des informations obtenues au cours de l'exercice;
- 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;
- mettre en œuvre des techniques assistées par ordinateur, telles que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population;
- tester l'intégrité des registres produits et des opérations lancées par ordinateur;
- chercher à obtenir des éléments probants supplémentaires auprès de sources externes à l'entité auditée.

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

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

Comptabilisation des produits

- Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données non regroupées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice courant par mois et par branche d'activité ou unité d'exploitation avec les données correspondantes des exercices précédents. À cet égard, les techniques d'audit assistées par ordinateur 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 déterminent souvent le traitement comptable approprié, et que la documentation concernant les raisons

de certains rabais ou la période à laquelle ils se rapportent est souvent déficiente. Par exemple, les critères d'acceptation, les modalités de livraison et de paiement, l'absence ou non d'obligations après-vente, le droit de retourner le produit, les valeurs de revente garanties, ainsi que les clauses résolutoires, de résiliation ou de remboursement constituent souvent des éléments pertinents dans de telles circonstances.

- Interroger le personnel des ventes et du marketing ou le conseiller juridique interne sur les ventes ou expéditions dont l'exécution est proche de la date de clôture et chercher à savoir si, selon eux, ces opérations étaient assorties de termes et conditions inhabituels.
- Être présent physiquement dans un ou plusieurs établissements à la fin de l'exercice pour observer l'expédition des marchandises ou leur préparation pour l'expédition (ou encore les retours en attente de traitement) et mettre en œuvre d'autres procédures de séparation des exercices appropriées en ce qui concerne les ventes et les stocks.
- Dans les cas où les opérations de vente sont lancées, traitées et enregistrées électroniquement, tester les contrôles afin de déterminer s'ils fournissent l'assurance que les opérations de vente inscrites ont été effectivement réalisées et qu'elles sont enregistrées correctement.

Quantités en stock

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

Estimations de la direction

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

Réponses spécifiques — Anomalies résultant du détournement d'actifs

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

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

- effectuer un comptage des espèces ou des titres négociables à la date de clôture ou à une date proche;
- 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 du personnel 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;
- recueillir des éléments probants attestant que les clauses des contrats sont respectées;

- vérifier la légitimité des dépenses importantes ou inhabituelles;
- vérifier l'autorisation et la valeur comptable des prêts consentis à la haute direction et aux parties liées;
- vérifier l'ampleur et la légitimité des notes de frais soumises par la haute direction.

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

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

Déficiences dans la comptabilité, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif, qui sont enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité;
- soldes ou opérations non justifiés ou non autorisés;
- ajustements de dernière minute ayant un effet important sur les résultats financiers;
- preuve que des membres du personnel ont des droits d'accès aux systèmes et aux comptes qui ne cadrent pas avec les tâches qu'ils sont autorisés à accomplir;
- indications ou plaintes concernant une fraude alléguée communiquées à l'auditeur.

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- documents manquants;
- 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 du personnel à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques;
- divergences inhabituelles entre les documents comptables de l'entité et les réponses aux demandes de confirmation;
- grand nombre de crédits et d'autres ajustements enregistrés dans les comptes clients;
- 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;
- chèques annulés manquants ou inexistantes dans les cas où ils auraient normalement dû être retournés à l'entité avec le relevé bancaire;
- disparition importante de stocks ou d'autres actifs corporels;

- éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents;
- taux de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu;
- incapacité pour l'entité de produire des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que les activités d'implémentation pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré.

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

- refus de donner accès aux documents comptables 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;
- contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses;
- plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction;
- retards inhabituels mis par l'entité à fournir les informations demandées;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur;
- 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;
- 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.

Autres situations :

- réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance;
- 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.

Les Normes internationales d'audit, les Normes internationales de missions d'assurance, les Normes internationales de missions d'examen, les Normes internationales de services connexes, les Normes internationales de contrôle qualité, les Directives internationales sur les pratiques d'audit, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Le logo IAASB, «International Auditing and Assurance Standards Board», «IAASB», «International Standard on Auditing», «ISA», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAE», «International Standards on Review Engagements», «ISRE», «International Standards on Related Services», «ISRS», «International Standards on Quality Control», «ISQC», «International Auditing Practice Note», «IAPN», le logo IFAC, «International Federation of Accountants», et «IFAC» sont des marques de commerce et des marques de service de l'IFAC.

Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du présent document à condition que ces copies servent à l'enseignement ou à des fins personnelles, qu'elles ne soient pas vendues ni diffusées, et que chaque copie porte la mention suivante : «Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). *Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document.*» Autrement, sauf autorisation de la loi, il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage, la transmission ou autre utilisation semblable de ces documents. Pour ce faire, veuillez écrire à permissions@ifac.org.

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 240, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” © 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d'audit (ISA) 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers» © 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

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

Numéro ISBN : 978-1-60815-002-1.

Publié par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org