

Norme Internationale d'audit 240

ISA 240

*Les obligations de l'auditeur en
matière de fraude lors d'un audit
d'états financiers*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*).

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, de même qu'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 mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent 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, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2024, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2024, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 240 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement- Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 240 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 240 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 240 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

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

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6..

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240 LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009) ^(*)^(**)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA 220, 250, 315 et 540 révisées. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de ces normes.

(**) Les modifications apportées à la présente version française de la norme ISA 240, par rapport à la version 2022 ^(*), résultent des modifications de concordance apportées à la suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de cette norme.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Caractéristiques de la fraude.....	2-3
Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes.....	4-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs	11
Définitions	12
Diligences requises	
Esprit critique	13-15
Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission	16
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées.....	17-25
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes	26-28
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes	29-34
Evaluations des éléments probants	35-38
Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission	39
Déclarations écrites	40
Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	41-43
Communication de cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité	44
Documentation	45-48
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Caractéristiques de la fraude	A1-A5
Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes.....	A6-A7
Esprit critique	A8-A10
Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission	A11-A12

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	A13-A28
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes	A29-A33
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes	A34-A49
Evaluation des éléments probants	A50-A54
Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission	A55-A58
Déclarations écrites	A59-A60
Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A61-A66
Communications de cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité	A67-A69

- Annexe 1 : Exemples de facteurs de risques de fraudes
Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes
Annexe 3 : Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement à la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Elle explicite notamment la façon dont la Norme ISA 315 (révisée en 2019)¹ et la Norme ISA 330² sont à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui en est à l'origine.
3. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins des Normes ISA l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles : les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif. Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme. (Voir par. A1-A7)

Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

4. La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe à la fois aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sein de l'entité et à la direction. Il est important que la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, qui peuvent convaincre les personnes de ne pas les perpétrer en raison de la probabilité de leur détection et des sanctions encourues. Ceci implique la nécessité de développer une culture d'honnêteté et un comportement éthique qui peuvent être renforcés par une surveillance active par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une telle surveillance exercée par ces personnes consiste notamment à prendre en considération la possibilité que des contrôles soient contournés ou qu'une influence néfaste s'exerce sur le processus d'élaboration de l'information financière, telle que la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances financières de l'entité et à sa profitabilité.

Obligations de l'auditeur

5. L'auditeur qui réalise un audit selon les Normes ISA a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. En raison des limitations inhérentes à un audit, il existe inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA³.
6. Ainsi qu'il est indiqué dans la norme ISA 200⁴, les incidences potentielles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importantes dans le cas d'anomalies provenant de fraudes. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A56-A57.

⁴ Norme ISA 200, paragraphe A56.

d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent de collusions. Des collusions peuvent conduire l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur à détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manipulations, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause, ou le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Il se peut que l'auditeur soit à même d'identifier des opportunités potentielles de fraudes, mais il peut lui être difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font appel à des jugements, tels que des estimations comptables, proviennent d'une fraude ou résultent d'une erreur.

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter des anomalies significatives ayant pour origine une fraude commise par la direction est plus élevé que lorsque la fraude est commise par des membres du personnel, car les dirigeants sont fréquemment en position de manipuler directement ou indirectement la comptabilité, de présenter une information financière mensongère ou de contourner les contrôles conçus pour prévenir des fraudes de même nature pouvant être commises par d'autres membres du personnel.
8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficaces pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes. Les diligences requises par la présente Norme ISA sont destinées à assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et dans la définition de procédures pour détecter de telles anomalies.
9. Il se peut que la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes, imposent des obligations supplémentaires à l'auditeur en cas de non-respect de l'entité des textes législatifs et réglementaires, qui peuvent être différentes ou aller au-delà des diligences requises de la présente norme ISA, par exemple : (Voir. par. A6)
 - (a) Le fait de répondre à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, y compris des exigences relatives à la communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à l'appréciation du caractère approprié de leur réponse au cas de non-respect et à la détermination de la nécessité de prendre d'autres mesures ;
 - (b) Le fait de communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires (par exemple dans le cas d'un audit d'états financiers d'un groupe) ; et
 - (c) Des exigences de documentation concernant les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés ou suspectés.

La mise en œuvre de ces obligations supplémentaires peut fournir des informations additionnelles qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur en application de la présente norme ISA et d'autres normes ISA (par exemple en ce qui concerne l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise).

Date d'entrée en vigueur

10. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - (a) D'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;

- (b) De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées ;
- (c) D'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

Définitions

12. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) Fraude – Acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, personnes constituant le gouvernement d'entreprise, membres du personnel ou tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ;
- (b) Facteurs de risque de fraude – Faits ou conditions porteurs d'une incitation ou d'une pression à commettre une fraude ou qui fournissent une opportunité de la commettre.

Diligences requises

Esprit critique

13. Conformément à la Norme ISA 200⁵, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, en faisant abstraction de son expérience passée quant à l'honnêteté et l'intégrité des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité. (Voir par. A8-A9)
14. A moins que l'auditeur n'ait de raisons d'en douter, il peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents. Si des éléments identifiés au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires. (Voir par. A10)
15. Lorsque les réponses fournies par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

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

16. La Norme ISA 315 (révisée en 2019) requiert qu'une discussion ait lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les sujets qu'il convient de communiquer aux membres qui n'ont pas participé à l'entretien⁶. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A11-A12)

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

17. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de son contrôle interne, requises par la Norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 23-43 afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

⁵ Norme ISA 200, paragraphe 15.

⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 17-18.

La direction et les autres personnes au sein de l'entité

18. L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :
- (a) L'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ; (Voir par. A13-A14)
 - (b) Le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ; (Voir par. A15)
 - (c) La communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant les processus qu'elle a définis pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et
 - (d) La communication faite par la direction, le cas échéant, aux membres du personnel concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.
19. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. (Voir par. A16-A18)
20. Pour les entités qui ont une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de cette fonction afin de déterminer si celles-ci ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité, et obtenir leur opinion sur les risques de fraudes. (Voir par. A19)

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

21. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont ces personnes exercent une surveillance sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité⁷ ainsi que sur les contrôles mis en place par la direction pour réduire ces risques. (Voir par. A20-A22)
22. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, l'auditeur doit demander aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. Cette démarche est faite en partie pour corroborer les réponses obtenues suite aux demandes d'informations adressées à la direction.

Les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées

23. L'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Autres informations

24. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A23)

Evaluation des facteurs de risques de fraudes

25. L'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque

⁷ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

de fraude existent. Si la présence de facteurs de risques n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations où des fraudes ont été perpétrées et, en conséquence, peuvent être révélateurs de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A24-A28)

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

26. En application de la Norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers⁸.
27. Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quels types de produits, d'opérations ou d'assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 48 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A29-A31)
28. L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et, par voie de conséquence, doit, dans la mesure où cela n'a pas été fait par ailleurs, identifier les contrôles de l'entité visant à répondre à ces risques, évaluer leur conception et déterminer s'ils ont été mis en œuvre.⁹ (Voir par. A32-A33)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale

29. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers¹⁰. (Voir par. A34)
30. Afin de définir son approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
 - (a) Affecter et superviser le personnel en prenant en considération la connaissance, l'expertise et les aptitudes des collaborateurs à qui des tâches importantes sont confiées, et son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans le cadre de la mission ; (Voir par. A35-A36)
 - (b) Évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives ou des opérations complexes, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats ; et
 - (c) Inclure dans sa démarche lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, un élément d'imprévisibilité. (Voir par. A37)

Procédures d'audit répondant aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions

31. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions¹¹. (Voir par. A38-A41)

⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 28.

⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26(a)(i) et 26(d)

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 6.

¹¹ Norme ISA 330, paragraphe 6.

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction contourne les contrôles en place

32. La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ses membres sont en mesure de manipuler la comptabilité et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui par ailleurs semblent opérer efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, ils constituent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important.
33. Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :
- (a) Tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit :
 - (i) S'enquérir auprès des personnes participant au processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ;
 - (ii) Sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et
 - (iii) Considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. (Voir par. A42-A45)
 - (b) Rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit :
 - (i) Apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et
 - (ii) Procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent. (Voir par. A46-A48)
 - (c) Pour les opérations significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces opérations ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. (Voir par. A49)
34. L'auditeur doit déterminer si, afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en supplément de celles spécifiquement visées ci-dessus (p.ex., lorsqu'il existe des risques spécifiques supplémentaires que la direction passe outre les contrôles qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre selon les diligences requises prévues au paragraphe 33).

Evaluation des éléments probants (Voir par. A50)

35. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques réalisées peu avant la fin de l'audit pour fonder une conclusion globale sur la cohérence des états financiers au regard de sa

connaissance de l'entité révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes non identifié auparavant. (Voir par. A51)

36. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et s'interroger, en particulier, sur la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé. (Voir par. A52)
37. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut-être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des membres du personnel, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment recueillis. (Voir par. A53)
38. Si l'auditeur confirme que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure si ceux-ci en comportent, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit. (Voir par. A54)

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

39. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :
 - (a) Déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de régulation ;
 - (b) Déterminer s'il est opportun de se démettre de la mission, pour autant que la loi ou la réglementation applicable autorise une telle démission ; et
 - (c) S'il décide de se démettre de la mission :
 - (i) S'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons qui le conduisent à cette décision ; et
 - (ii) Déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales en vertu desquelles il est tenu d'informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de régulation, de sa décision et des raisons qui l'ont conduit à celle-ci. (Voir par. A55-A58)

Déclarations écrites

40. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, du gouvernement d'entreprise confirmant que celle-ci :
 - (a) Reconnaît sa responsabilité pour la conception, la mise en œuvre et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;
 - (b) Lui a communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - (c) Lui a signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance et impliquant :
 - (i) La direction ;
 - (ii) Des membres du personnel ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou

- (iii) D'autres personnes lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
- (d) Lui a signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des membres du personnel, des anciens membres du personnel, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres. (Voir par. A59-A60)

Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

41. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, des éléments relevant de leur responsabilité. (Voir par. A61-A62)
42. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliqués :
- (a) La direction ;
 - (b) Des membres du personnel ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
 - (c) D'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ;

il doit communiquer ces faits sans délai aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans les cas où l'auditeur suspecte que la fraude implique la direction, il doit faire part de ses soupçons à ces personnes et s'entretenir avec elles de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever sa mission d'audit. Cette communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est requise à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise. (Voir par. A61, A63-A65)

43. L'auditeur doit communiquer, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toute autre question concernant la fraude qui, selon son jugement, relève de leur responsabilité. (Voir par. A61, A66)

Communication de cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité

44. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer si la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes : (Voir par. A67-A69)
- (a) Requièrent que l'auditeur les rapporte à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - (b) Établissent des obligations qui prévoient qu'un rapport à une telle autorité peut être approprié.

Documentation

45. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit¹² relative à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315 (révisée en 2019)¹³:
- (a) Les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ;
 - (b) Les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions ; et

¹² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et paragraphe A6.

¹³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 38.

- (c) Les contrôles identifiés de la composante « mesures de contrôle » qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
46. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative aux réponses aux risques évalués d'anomalies significatives requises par la Norme ISA 330¹⁴ :
- (a) L'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ; et
- (b) Les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.
47. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de régulation et à d'autres.
48. Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractéristiques de la fraude (Voir par. 3)

- A1. L'existence d'une fraude, qu'elle entraîne la présentation d'états financiers mensongers ou résulte d'un détournement d'actifs, suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, une opportunité perçue de la perpétrer et certains arguments rationnels pour justifier de l'acte commis. Par exemple :
- La tentation ou la pression exercée pour présenter des états financiers mensongers peut exister lorsque la direction subit des pressions de sources internes ou externes à l'entité pour atteindre un objectif de résultats attendus (et peut-être irréalistes) ou de performances financières - particulièrement lorsque les conséquences pour la direction de ne pas atteindre ces objectifs peuvent être importantes. De la même façon, des personnes peuvent être tentées de détourner des actifs, par exemple lorsqu'elles vivent au-dessus de leurs moyens ;
 - L'opportunité perçue de commettre une fraude peut exister lorsque des personnes considèrent que le contrôle interne peut être contourné, par exemple lorsqu'un individu occupe un poste de confiance, ou a connaissance de faiblesses particulières du contrôle interne ;
 - Des personnes peuvent être capables d'avancer des arguments rationnels pour justifier un acte frauduleux. Certaines personnes ont une prédisposition, un caractère ou un ensemble de valeurs éthiques 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 dans un environnement qui les met sous une certaine pression.
- A2. La présentation d'états financiers mensongers se concrétise par des anomalies intentionnelles comprenant des omissions de chiffres ou d'informations dans les états financiers de façon à induire en erreur les utilisateurs de ces états. Elle peut résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité. De telles manipulations de

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphe 28.

résultats par la direction peuvent résulter, au départ, d'actions mineures ou de modifications inappropriées des hypothèses et de changements dans les jugements retenus. Les pressions et les incitations peuvent mener à accroître de telles actions au point qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers mensongers. Une telle situation peut arriver lorsque, en raison des pressions pour répondre aux attentes du marché ou du désir de maximiser la rémunération basée sur la performance, la direction prend intentionnellement des décisions qui conduisent à la présentation d'états financiers mensongers en introduisant lors de leur établissement des anomalies significatives. Dans certaines entités, la motivation de la direction peut être de réduire les résultats de manière importante pour minimiser l'impact fiscal ou de les augmenter pour conserver des financements bancaires.

A3. La présentation d'états financiers mensongers peut, entre autres, résulter :

- De manipulations, de falsifications (y compris de faux), ou de l'altération de la comptabilité ou de pièces justificatives à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- D'une fausse présentation des faits dans les états financiers, ou d'une omission intentionnelle dans ceux-ci d'opérations ou d'autres informations importantes ;
- De l'application volontairement incorrecte des méthodes comptables relatives à l'évaluation de postes, leur classification, leur présentation ou à l'information fournie les concernant.

A4. La présentation d'états financiers mensongers implique souvent le fait que la direction contourne des contrôles qui peuvent sembler, par ailleurs, fonctionner efficacement. Une fraude peut être commise intentionnellement par la direction qui contourne les contrôles en ayant recours à des techniques telles que :

- L'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, pour manipuler le résultat d'exploitation ou pour atteindre d'autres objectifs ;
- La modification inappropriée des hypothèses et un changement dans le jugement porté relatifs à l'évaluation de certains soldes de comptes ;
- L'omission, l'anticipation ou le report de la comptabilisation dans les états financiers d'événements et d'opérations survenus durant la période couverte par les états financiers ;
- L'omission, l'inexactitude ou le fait d'occulter des informations exigées par le référentiel d'information financière applicable ou des informations nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement ;
- La dissimulation de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers ;
- La conclusion d'opérations complexes, structurées de façon à fausser la situation financière de l'entité ou ses performances ; et
- L'altération des enregistrements comptables et des termes relatifs à des opérations importantes et inhabituelles.

A5. Un détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est en général commis par des membres du personnel pour des montants relativement faibles et non significatifs. Cependant, il peut également impliquer la direction, qui est généralement plus à même de déguiser ou de dissimuler des détournements de telle manière qu'ils sont plus difficiles à détecter. Le détournement d'actifs peut être perpétré de différentes manières, par exemple :

- En s'appropriant des recettes (par exemple, en détournant des encaissements de créances ou en s'appropriant sur un compte bancaire personnel des règlements de créances dépréciées) ;
- En dérobant des actifs corporels ou en portant atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple : vol de stocks pour une utilisation personnelle ou pour les revendre, vol de déchets pour les revendre, entente avec un concurrent pour fournir des informations technologiques en échange d'une somme d'argent) ;

- En faisant payer par l'entité des biens ou des services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple : règlements à des fournisseurs fictifs, commissions versées par le fournisseur aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix, paiements à des membres du personnel fictifs) ;
- En utilisant les actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple : en donnant les actifs de l'entité en gage d'un prêt personnel ou d'un prêt à une partie liée).

Un détournement d'actifs s'accompagne souvent d'enregistrements comptables ou de documents falsifiés ou trompeurs, destinés à dissimuler la disparition de certains actifs ou le fait qu'ils ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

Responsabilités de l'auditeur (Voir par. 9)

A6. L'auditeur peut être tenu, en application de textes législatifs, réglementaires ou des règles d'éthique pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, le Code international d'Éthique des Professionnels Comptables publié par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés et suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires et détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent consister, entre autres, à faire en sorte que les auditeurs de l'équipe affectée à la mission communiquent entre eux les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires ou qu'ils les communiquent aux autres auditeurs qui effectuent des travaux dans des entités ou unités opérationnelles d'un groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe.¹⁵

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A7. Les obligations des auditeurs d'entités du secteur public en matière de fraude peuvent résulter de textes législatifs, réglementaires ou autres applicables aux entités du secteur public ou provenir du mandat donné à l'auditeur. En conséquence, les obligations de l'auditeur dans les entités du secteur public peuvent ne pas être limitées à la seule prise en compte des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, mais aussi inclure des obligations plus larges dans la prise en considération des risques de fraudes.

Esprit critique (Voir par. 13-15)

A8. Garder un esprit critique requiert de s'interroger en permanence pour savoir si l'information et les éléments probants recueillis ne font pas apparaître qu'une anomalie significative provenant de fraudes puisse exister. Ceci amène entre autres à considérer la fiabilité de l'information à utiliser comme élément probant et sur les contrôles identifiés de la composante « mesures de contrôle » (le cas échéant) sur sa préparation et son suivi. En raison des caractéristiques propres à la fraude, faire preuve d'esprit critique est particulièrement important lorsque l'auditeur évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A9. Bien que l'on ne puisse demander à l'auditeur d'ignorer son jugement antérieur portant sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, faire preuve d'esprit critique reste pour l'auditeur particulièrement important dans son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.

A10. Un audit réalisé selon les Normes ISA implique rarement l'authentification de documents, pas plus qu'il n'est demandé à l'auditeur d'être formé ou d'être expert en la matière¹⁶. Cependant, si l'auditeur identifie des situations qui le conduisent à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que des termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, il peut procéder à des investigations complémentaires qui peuvent comprendre :

¹⁵ Voir, par exemple, les paragraphes R360. 16-360. 18A1 du Code de l'IESBA.

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe A52.

- La confirmation directe d'informations auprès de tiers ;
- L'utilisation des travaux d'un expert pour évaluer l'authenticité du document.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 16)

A11. La discussion avec les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes :

- Fournit une opportunité aux membres les plus expérimentés de partager leur point de vue sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers sont susceptibles de contenir des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- Permet à l'auditeur d'envisager une réponse appropriée à une telle possibilité et de déterminer quels membres de l'équipe affectée à la mission réaliseront certaines procédures d'audit ;
- Permet à l'auditeur de déterminer la façon dont les résultats des procédures d'audit seront communiqués aux membres de l'équipe affectée à la mission et la façon de traiter les allégations de fraudes qui pourraient être portées à sa connaissance.

A12. La discussion peut porter sur des sujets tels que :

- Un échange d'idées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sur la façon et les domaines où ils pensent que les états financiers (y compris chaque état financier pris individuellement et les informations à fournir) sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, sur la façon dont la direction pourrait produire des états financiers mensongers et dissimuler ce fait, et sur la façon dont les actifs de l'entité pourraient être détournés ;
- La prise en compte des circonstances qui pourraient indiquer une manipulation des résultats ainsi que des pratiques qui pourraient être suivies par la direction en vue de les manipuler et qui pourraient conduire à la présentation d'états financiers mensongers ;
- La prise en compte du risque que la direction puisse essayer de présenter les informations d'une manière qui nuit à la bonne compréhension des éléments présentés (par exemple par un excès d'informations non significatives ou par l'utilisation d'un libellé imprécis ou ambigu) ;
- La prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité susceptibles d'inciter ou de pousser la direction ou d'autres à commettre une fraude, ou de créer des opportunités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres de justifier la fraude commise ;
- La prise en compte de la participation de la direction à la supervision des membres du personnel ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés ;
- La prise en compte de tout changement inhabituel ou inexplicable dans le comportement ou le train de vie de la direction ou de membres du personnel dont l'équipe affectée à la mission viendrait à avoir connaissance ;
- Le rappel de l'importance de conserver tout au long de l'audit un état d'esprit ouvert à toute situation potentielle pouvant conduire à des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- La prise en compte des types de situations qui, si elles étaient constatées, pourraient constituer un indice de fraude ;
- La prise en compte de la manière dont un facteur d'imprévisibilité sera intégré 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 au risque possible que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes et au fait que certains types de procédures d'audit sont plus efficaces que d'autres ;
- La prise en compte de toute allégation de fraude qui a été portée à la connaissance de l'auditeur ;
- La prise en compte du risque que la direction contourne les contrôles mis en place.

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. 18(a))

A13. La direction accepte la responsabilité du contrôle interne au sein de l'entité et de l'établissement des états financiers de celle-ci. Pour cette raison, il convient que l'auditeur s'entretienne avec celle-ci de sa propre évaluation du risque de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction peut procéder à une évaluation détaillée sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres, l'évaluation par la direction peut être moins encadrée et moins fréquente. La connaissance de la nature, de l'étendue et de la fréquence des évaluations faites par la direction est utile à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas procédé à l'évaluation du risque de fraude peut, dans certaines circonstances, être une indication du manque d'intérêt qu'elle porte au contrôle interne.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A14. Dans certaines entités, en particulier dans les plus petites, l'évaluation par la direction peut être focalisée sur les risques de fraudes commises par les membres du personnel ou sur le détournement d'actifs.

Processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes (Voir par. 18(b))

A15. Dans le cas d'entités avec des sites multiples, le processus appliqué par la direction peut comprendre différents niveaux de suivi des opérations dans chaque site ou dans chaque secteur d'activité. La direction peut aussi avoir identifié des sites ou des secteurs d'activité particuliers dans lesquels le risque de fraude peut exister de manière plus probable que dans d'autres.

Demandes d'informations adressées à la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 19)

A16. Les demandes d'informations adressées par l'auditeur à la direction peuvent fournir des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes perpétrées par les membres du personnel. Cependant, il est peu probable que de telles demandes fournissent des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes commises par la direction. Les demandes d'informations adressées à d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner l'occasion à des personnes de transmettre à l'auditeur une information qui, autrement, pourrait ne pas lui être communiquée.

A17. Parmi les personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes, on peut notamment citer :

- Le personnel opérationnel qui n'est pas directement associé au processus d'élaboration de l'information financière ;
- Les membres du personnel à différents niveaux de responsabilité ;
- Les membres du personnel qui interviennent dans l'initiation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux chargés de superviser ou de contrôler ces membres du personnel ;
- Le conseil juridique interne de l'entité ;
- Le responsable de l'éthique ou son équivalent ; et
- La ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraudes.

A18. La direction est souvent dans une situation privilégiée pour commettre une fraude. Pour cette raison, lorsque qu'il évalue les réponses fournies par la direction, l'auditeur fait preuve d'esprit critique pour juger s'il est nécessaire de corroborer ces réponses par d'autres informations.

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

A19. Les Normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 610 (révisée en 2013) définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application pertinentes pour les audits dans les entités qui disposent d'une fonction d'audit interne¹⁷. En mettant en œuvre les diligences requises par ces Normes ISA dans un contexte de fraudes, l'auditeur peut s'enquérir des actions spécifiques de cette fonction, par exemple :

- Les procédures réalisées, le cas échéant, par la fonction d'audit interne au cours de l'année pour détecter les fraudes ;
- Si la direction a pris en compte de façon satisfaisante, le cas échéant, les résultats auxquels ces procédures ont abouti.

Prise de connaissance de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 21)

A20. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité supervisent les systèmes de suivi des risques, le contrôle financier et le respect des textes législatifs. Dans nombre de pays, les pratiques de gouvernance sont bien développées, et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise jouent un rôle actif de surveillance dans l'évaluation, par l'entité, des risques de fraudes ainsi que des contrôles visant à répondre à ces risques. La responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction pouvant varier selon les entités ou les pays, il est important que l'auditeur comprenne leurs responsabilités respectives afin d'être à même de comprendre comment les personnes concernées exercent leur supervision¹⁸.

A21. Le fait de comprendre comment les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leur supervision peut fournir l'occasion d'appréhender l'exposition possible de l'entité à des fraudes commises par la direction, l'adéquation des contrôles visant à répondre à ces risques de fraudes ainsi que la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette connaissance de différentes manières, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont discutées, en lisant les procès-verbaux de telles réunions ou en adressant des demandes d'informations aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A22. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise participent à la direction de l'entité. Ce peut être le cas dans les petites entités où un seul propriétaire gère l'entité et où personne d'autre n'exerce un rôle de gouvernance. Dans ces situations, l'auditeur n'a généralement pas de démarche particulière à mettre en œuvre dès lors qu'il n'existe aucune surveillance autre que celle exercée par le dirigeant lui-même.

Prise en compte d'autres informations (Voir par. 24)

A23. En complément des informations recueillies par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies sur l'entité et son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. La discussion entre les membres de l'équipe peut fournir des informations utiles pour identifier de tels risques. Par ailleurs, les informations recueillies lors du processus de revue par l'auditeur de l'acceptation et du maintien de la mission, ainsi que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple les missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi

¹⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 14(a) et 24(a)(ii), et Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

¹⁸ La Norme ISA 260 (révisée), paragraphes A1-A8, précise avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

se révéler pertinentes pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Evaluation des facteurs de risques de fraudes (Voir par. 25)

A24. Le fait que la fraude soit généralement dissimulée peut la rendre très difficile à détecter. Néanmoins, l'auditeur peut identifier des faits ou des circonstances qui montrent l'existence d'incitations ou de pressions pour commettre des fraudes ou qui fournissent des opportunités de les commettre (facteurs de risques de fraudes). Par exemple :

- Le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des fonds propres supplémentaires peut créer une pression incitant à la fraude ;
- L'attribution de bonus importants en cas de réalisation d'objectifs irréalistes en matière de résultats peut constituer une incitation à commettre une fraude ; et
- Un environnement de contrôle inefficace peut créer une opportunité de commettre une fraude.

A25. Il est difficile de classer les facteurs de risques de fraudes par ordre d'importance. Le caractère significatif de ces facteurs est très variable. Certains de ces facteurs seront présents dans des entités dont l'environnement spécifique n'est pas, a priori, de nature à engendrer des risques d'anomalies significatives. En conséquence, il est demandé à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risques de fraudes et si celui-ci nécessite d'être pris en compte dans l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes.

A26. Des exemples de facteurs de risques de fraudes relatifs à la présentation d'états financiers mensongers et aux détournements d'actifs sont donnés en Annexe 1. Ces exemples de facteurs de risques sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes lorsqu'une fraude existe :

- Une incitation ou des pressions à commettre une fraude ;
- Une opportunité apparente de commettre une fraude ; et
- L'aptitude à justifier l'acte frauduleux.

Les facteurs de risque de fraude peuvent être liés à des motifs, à des pressions ou à des circonstances favorables découlant de situations qui donnent lieu à une possibilité d'anomalies avant prise en considération des contrôles. Dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, les facteurs de risque de fraude, dont les biais introduits intentionnellement par la direction, constituent des facteurs de risque inhérent¹⁹. Les facteurs de risque de fraude peuvent aussi être rattachés à des conditions, présentes dans le système de contrôle interne de l'entité, qui offrent l'occasion de commettre une fraude ou qui sont susceptibles d'influencer l'attitude de la direction ou sa capacité à justifier l'acte frauduleux. Les facteurs de risques de fraude reflétant une attitude permettant de justifier un acte frauduleux peuvent ne pas être facilement décelables par l'auditeur. Néanmoins, des informations indiquant la présence de tels facteurs, notamment grâce à la connaissance qu'il est tenu d'acquérir de l'environnement de contrôle de l'entité²⁰ peuvent être portées à sa connaissance. Bien que les facteurs de risques de fraude décrits en 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 risques peuvent exister.

A27. La taille, la complexité et la structure de détention du capital ont une incidence importante sur la prise en compte des facteurs de risques de fraudes. Par exemple, dans le cas de grandes entités, il peut exister des facteurs qui, de manière générale, limitent les possibilités d'ingérence de la part de la direction, telles que :

- L'efficacité de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019) paragraphe 12(f).

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

- L'efficacité de la fonction d'audit interne ;
- L'existence et la mise en application d'un code de conduite écrit.

De plus, des facteurs de risques de fraudes pris en compte au niveau d'un secteur opérationnel donné d'une entité peuvent fournir des perspectives différentes par rapport à ceux obtenus au niveau d'une entité prise dans son ensemble.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A28. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou toutes les présentes considérations peuvent être inapplicables ou moins pertinentes. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite formalisé mais, en lieu et place, avoir développé une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et du comportement éthique, au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. Le fait que dans une petite entité, la direction soit assumée par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, que la direction ne soit pas à même d'afficher et de communiquer une attitude appropriée au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir une autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraude commise par les membres du personnel. Néanmoins, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main peut représenter une faiblesse potentielle du contrôle interne, puisque la direction a l'opportunité de contourner les contrôles.

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

Risques de fraudes dans la comptabilisation des produits (Voir par. 27)

- A29. Une anomalie significative résultant d'une information financière mensongère trouvant son origine dans la comptabilisation des produits provient souvent d'une surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci ou de la comptabilisation de produits fictifs. Elle peut aussi résulter d'une sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente.
- A30. Les risques de fraudes dans la reconnaissance des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Il peut par exemple exister des pressions sur la direction ou des incitations pour celle-ci à présenter une information financière mensongère par une comptabilisation inappropriée des produits dans le cas d'entités cotées lorsque la performance de l'entité est mesurée en termes d'augmentation de chiffre d'affaires ou de profits d'une année sur l'autre. De la même façon, il peut exister des risques plus élevés de fraudes provenant de la comptabilisation des produits dans le cas des entités qui génèrent une partie significative de leurs revenus à partir de ventes au comptant.
- A31. La présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits peut être écartée dans certains cas. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il n'existe pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes concernant la comptabilisation des produits dans le cas où il n'existe qu'un seul type d'opération relatif aux produits, par exemple, des revenus locatifs provenant d'un seul bien immobilier.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et prise de connaissance des contrôles pertinents de l'entité (Voir par. 28)

A32. La direction peut procéder à des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle entend mettre en œuvre, et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer²¹. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en œuvre pour prévenir et détecter la fraude, la direction prend en considération les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes. A ce titre, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace, du point de vue des coûts, de mettre en œuvre et de maintenir

²¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 3.

un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes est limitée.

- A33. Il est dès lors important pour l'auditeur de prendre connaissance des contrôles que la direction a conçus et mis en œuvre et dont elle a assuré le suivi afin de prévenir et détecter la fraude. En identifiant les contrôles qui visent à répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à l'absence de séparation des tâches. L'information recueillie à l'occasion de l'identification de ces contrôles, de l'évaluation de leur conception et de la vérification de leur mise en œuvre peut être également utile à l'auditeur pour identifier les facteurs de risques de fraudes qui peuvent avoir une incidence sur son évaluation des risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale (Voir par. 29)

- A34. La définition d'une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comporte généralement la prise en compte de la manière dont la démarche globale d'audit peut refléter un esprit critique plus aigu, par exemple :

- En faisant preuve d'une plus grande sensibilité lors du choix de la nature et du volume des documents justifiant les opérations à examiner ;
- En reconnaissant le besoin de corroborer d'avantage les explications et les déclarations de la direction concernant les questions d'importance significative.

La définition de l'approche implique également des considérations plus générales en complément des procédures spécifiques planifiées par ailleurs ; ces considérations comprennent les questions évoquées au paragraphe 30 qui sont présentées ci-après.

Affectation et supervision du personnel (Voir par. 30(a))

- A35. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes en assignant à la mission, par exemple, des personnes supplémentaires ayant une compétence et une connaissance spécifiques dans certains domaines, tels que des spécialistes en matière de fraude et des experts en technologie de l'information, ou des collaborateurs plus expérimentés.
- A36. L'étendue de la supervision reflète l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe affectée à la mission qui réalisent l'audit.

Élément d'imprévisibilité dans la sélection des procédures d'audit (Voir par. 30(c))

- A37. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est importante car les personnes qui, au sein de l'entité, sont familiarisées avec les procédures d'audit généralement réalisées dans une mission d'audit peuvent être plus à même de dissimuler des informations financières mensongères. Un tel élément d'imprévisibilité peut notamment être introduit :
- En effectuant des contrôles de substance sur des soldes de comptes et des assertions qui n'ont pas été testés par ailleurs du fait de leur faible importance ou du faible niveau de risque ;
 - En modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à ce qui était prévu ;
 - En utilisant d'autres méthodes de sondages ;
 - En effectuant des contrôles dans des sites différents ou dans des sites non prévus à l'origine.

Procédures d'audit répondant aux risques d'anomalies significatives évalués provenant de fraudes au niveau des assertions (Voir par. 31)

A38. La démarche de l'auditeur pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions peut comporter des modifications dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de la manière suivante :

- La nature des procédures d'audit à effectuer peut devoir être modifiée pour recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou pour obtenir des informations supplémentaires les corroborant. Ceci peut affecter le type de procédures d'audit à mettre en œuvre et leur association entre elles. Par exemple :
 - L'observation physique ou l'inspection de certains actifs peut devenir plus importante ou l'auditeur peut choisir de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour analyser davantage d'opérations contenues dans des comptes importants ou dans des fichiers électroniques d'opérations ;
 - L'auditeur peut concevoir des procédures en vue de corroborer d'avantage d'informations. Par exemple, lorsque l'auditeur relève que la direction subit des pressions pour atteindre des objectifs de résultats, il peut en résulter un risque que cette dernière augmente artificiellement le chiffre d'affaires en concluant des contrats dont les termes ne répondent pas aux critères de comptabilisation des produits, ou en facturant des ventes avant la livraison effective de la marchandise. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, prévoir des confirmations externes pour confirmer non seulement le montant des créances non encore réglées, mais également des informations sur les termes de la vente, y compris la date, les droits de retour ou les conditions de livraison. En outre, l'auditeur peut juger utile, en complément de ces confirmations externes, de s'enquérir auprès du personnel non financier de l'entité de tout changement dans les conditions de vente et de livraison ;
- Le calendrier des contrôles de substance peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que la réalisation de contrôles de substance à la date de clôture, ou à une date proche, répondra mieux à un risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut conclure que, compte tenu des risques évalués d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, les procédures d'audit permettant d'extrapoler à la date de clôture les conclusions tirées à partir des contrôles effectués à une date intermédiaire, pourraient ne pas être efficaces. A l'inverse, du fait qu'une anomalie intentionnelle - impliquant par exemple la comptabilisation inappropriée de produits - peut trouver son origine dans une période intercalaire, l'auditeur peut décider d'effectuer des contrôles de substance sur des opérations réalisées plus tôt durant la période ou tout au long de la période ;
- L'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation faite des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut par exemple être approprié d'accroître la taille de l'échantillon ou de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées. De même, le recours à des techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre d'effectuer des tests plus étendus sur des opérations traitées électroniquement ou sur des fichiers informatiques. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des fichiers informatiques essentiels, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

A39. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte les quantités en stock, l'examen des documents comptables relatifs au stock de l'entité peut aider à identifier les sites ou les articles qui requièrent une attention particulière au cours des comptages physiques des quantités en stock ou après ces comptages. Un tel examen peut conduire à la décision d'observer de manière inopinée le comptage des stocks dans certains sites, ou de procéder à des comptages de stock dans tous les sites à la même date.

A40. L'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte plusieurs postes ou plusieurs assertions. Il peut notamment s'agir de la valorisation des actifs,

d'estimations relatives à des opérations spécifiques (telles que des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité) ou d'autres comptes de provisions de passif importants (tels que les provisions pour retraites ou autres passifs liés aux pensions, ou au titre d'obligations environnementales). Le risque peut être lié à des modifications importantes dans les hypothèses retenues pour des estimations récurrentes. Les informations que recueille l'auditeur lorsqu'il prend connaissance de l'entité et de son environnement peuvent l'aider à évaluer le caractère raisonnable des estimations faites par la direction ainsi que des jugements et des hypothèses sous-jacents. L'examen rétrospectif des jugements et hypothèses similaires de la direction, portant sur des estimations faites au cours de périodes précédentes, peut également être utile pour appréhender le caractère raisonnable des jugements et hypothèses sous-tendant les estimations de la direction.

- A41. Des exemples de procédures d'audit possibles pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes, y compris ceux qui illustrent la prise en compte d'un facteur d'imprévisibilité, sont donnés en Annexe 2. Cette Annexe inclut des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de la communication d'informations financières mensongères, y compris la communication de telles informations provenant de la comptabilisation des produits, ainsi que du détournement d'actifs.

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

Écritures comptables et autres ajustements (Voir par. 33(a))

- A42. Les anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers impliquent fréquemment des manipulations dans le processus d'élaboration de l'information financière dues à l'enregistrement d'écritures comptables inappropriées ou non autorisées. De telles manipulations peuvent survenir tout au long de l'année ou en fin de période, ou résulter d'ajustements faits directement dans les états financiers par la direction et qui ne sont pas le résultat d'écritures comptables, tels que ceux résultant d'ajustements ou de reclassements de consolidation.
- A43. Par ailleurs, il est important que l'auditeur prenne en compte les risques d'anomalies significatives associés à un contournement inapproprié des contrôles sur les écritures comptables²² car, si les traitements et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs commises par inadvertance, ils ne réduisent pas le risque que des personnes puissent contourner ces traitements automatisés de manière inappropriée, par exemple en modifiant les montants enregistrés automatiquement au grand livre ou dans le système d'élaboration de l'information financière. En outre, lorsque des systèmes informatiques sont utilisés pour transférer automatiquement des informations, il peut ne rester dans ces systèmes que peu de traces, voire aucune trace, d'une telle intervention.
- A44. Lors de l'identification et de la sélection des écritures comptables et autres ajustements à des fins de tests, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les documents les justifiant, les facteurs suivants sont pertinents :
- *L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes* - la présence de facteurs de risques de fraudes et les autres informations recueillies dans le cadre de l'identification et de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes peut aider l'auditeur à identifier les types d'écritures comptables et les autres ajustements qu'il convient de sélectionner dans un but de contrôle ;
 - *Les contrôles mis en œuvre sur les écritures comptables et les autres ajustements* - si la préparation et la passation des écritures comptables et des autres ajustements sont soumis à des contrôles effectifs, il peut être envisagé de réduire l'étendue des contrôles de substance nécessaires, à condition que l'auditeur ait testé par ailleurs l'efficacité des contrôles ;
 - *Le processus d'élaboration de l'information financière et la nature des éléments probants pouvant être recueillis* – dans beaucoup d'entités, le traitement routinier des opérations

²² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 26(a)(ii).

comporte des contrôles à la fois manuels et automatisés. De la même façon, l'enregistrement comptable des écritures et des autres ajustements peut comporter des contrôles à la fois manuels et automatisés. Lorsque l'informatique est utilisée dans le processus d'élaboration de l'information financière, les écritures comptables et les autres ajustements peuvent n'exister que sous forme électronique ;

- *Les caractéristiques d'écritures comptables ou d'autres ajustements mensongers* - des écritures comptables ou autres ajustements inappropriés présentent souvent des caractéristiques particulières. Ces caractéristiques peuvent concerner des écritures (a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, ou dans des comptes atypiques ou rarement utilisés, (b) initiées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, (c) comptabilisées en fin de période ou post-clôture avec peu ou pas d'explications ou de description, (d) passées sans numéro de comptes soit avant l'établissement des états financiers, soit au cours de cet établissement, et (e) contenant des chiffres ronds ou se terminant invariablement par les mêmes chiffres ;
- *La nature et la complexité des comptes* - des écritures comptables ou ajustements inappropriés peuvent être enregistrés dans des comptes qui (a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, (b) contiennent des estimations comptables et des écritures de clôture importantes, (c) ont été sujets à des anomalies dans le passé, (d) n'ont pas été rapprochés en temps voulu ou comportent des différences non expliquées, (e) incluent des opérations intra-groupe, ou (f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes. Dans les audits d'entités ayant plusieurs établissements ou composants, il faut également tenir compte de la nécessité de sélectionner des écritures comptables dans plusieurs des sites ;
- *Les écritures comptables ou autres ajustements enregistrés en dehors du cours normal de l'activité* – il se peut que les contrôles auxquels sont soumises les écritures comptables non courantes peuvent ne pas être de même nature et de même étendue que les contrôles auxquels sont soumises les écritures comptables courantes enregistrant des opérations telles que les ventes, les achats et les règlements mensuels.

A45. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer sur les écritures comptables et les autres ajustements. Cependant, les écritures comptables et les autres ajustements de nature mensongère étant souvent enregistrés en fin de période comptable, le paragraphe 33(a)(ii) requiert de l'auditeur de sélectionner des écritures comptables et autres ajustements comptabilisés à cette date. De plus, du fait que des anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers peuvent survenir tout au long de la période et que d'importants efforts ont pu avoir été faits pour dissimuler la façon dont la fraude est perpétrée, le paragraphe 33(a)(iii) requiert de l'auditeur de s'interroger sur la nécessité de procéder également à des tests sur les écritures comptables et les autres ajustements comptabilisés tout au long de la période.

Estimations comptables (Voir par. 33(b))

A46. L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer un certain nombre de jugements et d'hypothèses qui influent sur les estimations comptables significatives et d'assurer le suivi régulier du caractère raisonnable de telles estimations. La présentation d'informations financières mensongères résulte fréquemment d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ceci peut être perpétré, par exemple en sous-évaluant ou en surévaluant systématiquement toutes les provisions ou les réserves dans le but soit de lisser les résultats sur une période de deux exercices ou plus, soit d'atteindre un niveau fixé de résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation de la performance et de la rentabilité de l'entité.

A47. L'objectif de la revue rétrospective des jugements exercés par la direction et des hypothèses retenues relatifs aux estimations comptables significatives incluses dans les états financiers de l'exercice précédent est de déterminer s'il existe des indices montrant que l'information a pu être biaisée par la direction. Cette revue n'a pas pour but de remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur lors de l'exercice précédent qui était fondé sur les informations disponibles à l'époque.

A48. Une revue rétrospective est également exigée par la Norme ISA 540 (révisée)²³. Cette revue est menée en tant que procédure d'évaluation des risques pour recueillir des informations concernant l'efficacité des estimations comptables antérieures par la direction, des éléments probants sur les réalisations ou, le cas échéant, la révision ultérieure pour faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période en cours, et des éléments probants concernant des sujets, tels que le degré d'incertitude attachée à l'évaluation, sur lesquels il peut être requis de fournir des informations dans les états financiers. En pratique, la revue, par l'auditeur, des jugements et hypothèses de la direction susceptibles d'être biaisés et d'engendrer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes en application de la présente Norme ISA peut être menée en même temps que la revue exigée par la Norme ISA 540 (révisée).

Logique économique d'opérations importantes (Voir par. 33(c))

A49. Les indices qui peuvent suggérer que des opérations importantes n'entrant pas dans le cadre de l'activité courante de l'entité, ou apparaissant autrement inhabituelles, ont été conclues dans le but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler des détournements d'actifs peuvent notamment être les suivants :

- La forme exagérément complexe des opérations (par exemple : une transaction impliquant de multiples entités au sein d'un groupe ou avec de multiples tiers sans lien entre eux) ;
- La situation où la direction n'a pas débattu de la nature et de la comptabilisation de ces opérations avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et où une documentation adéquate est absente ;
- L'accent mis par la direction sur la recherche d'un traitement comptable particulier de la transaction plutôt que sur un traitement traduisant sa substance économique ;
- Des opérations avec des parties liées non consolidées, y compris des entités *ad hoc*, qui n'ont pas été revues ou approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des opérations impliquant des parties liées précédemment inconnues, ou des tiers qui n'ont ni la compétence, ni la surface financière pour effectuer la transaction sans le soutien de l'entité auditée.

Evaluation des éléments probants (Voir par. 35-38)

A50. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, d'apprécier si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée²⁴. Cette évaluation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement professionnel de l'auditeur. Elle peut lui apporter un éclairage supplémentaire sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 comporte des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques réalisées lors de la revue d'ensemble à la fin de l'audit des états financiers
(Voir par. 35)

A51. Déterminer quelles tendances et relations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes requiert l'exercice d'un jugement professionnel. Des corrélations inhabituelles entre les produits et le résultat en fin de période requièrent une attention particulière. Il peut par exemple s'agir de la comptabilisation de montants inhabituels importants en résultat au cours des dernières semaines de la période, d'opérations inhabituelles ou encore de résultats qui sont incohérents avec l'évolution des flux de trésorerie provenant des opérations.

²³ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant*, paragraphe 14.

²⁴ Norme ISA 330, paragraphe 25.

Prise en compte des anomalies identifiées (Voir par. 36-38)

- A52. Dès lors qu'une fraude implique une incitation ou une pression à la perpétrer, ou une occasion perceptible de la perpétrer, ou sa justification possible, il est peu probable qu'un cas de fraude soit isolé. Ainsi, par exemple, des anomalies nombreuses dans un site particulier, quand bien même l'effet cumulé n'est pas significatif, peuvent constituer l'indice d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.
- A53. Les conséquences d'une fraude identifiée dépendent des circonstances. Par exemple, une fraude qui par ailleurs est insignifiante peut devenir importante si elle implique la direction au plus haut niveau. Dans de telles circonstances, la fiabilité des éléments recueillis précédemment peut être remise en cause, dès lors qu'il peut exister un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations obtenues, ainsi que sur l'authenticité des enregistrements et des documents comptables. Il peut également exister une possibilité de collusion impliquant des membres du personnel, la direction ou des tiers.
- A54. La Norme ISA 450²⁵ et la Norme ISA 700 (révisée)²⁶ définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à l'évaluation et au traitement des anomalies et leur incidence sur l'opinion de l'auditeur dans son rapport d'audit.

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission (Voir par. 39)

- A55. Parmi les cas exceptionnels susceptibles de remettre en cause la possibilité, pour l'auditeur, de poursuivre sa mission d'audit, on peut notamment citer les situations suivantes :
- L'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur considère comme nécessaires pour remédier à la fraude, même si celle-ci n'est pas significative au regard des états financiers ;
 - L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et les conclusions des contrôles effectués révèlent un risque important de fraudes significatives et qui affectent l'ensemble des états financiers ; ou
 - L'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- A56. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se rencontrer, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la décision de l'auditeur de se démettre de la mission se justifie. Cette décision est influencée par des facteurs tels que les implications de la participation à la fraude d'un membre de la direction ou d'une des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ce qui peut affecter la fiabilité des déclarations de la direction), et les conséquences pour l'auditeur de poursuivre sa mission auprès de l'entité.
- A57. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales qui peuvent varier d'un pays à l'autre. Dans certains pays, par exemple, il peut avoir le droit ou l'obligation de faire une déclaration ou de rendre compte à la (aux) personne(s) l'ayant nommé ou, dans certains cas, aux autorités de régulation. Étant donné la nature exceptionnelle de ces situations et la nécessité de prendre en compte les obligations légales qui y sont liées, l'auditeur peut juger utile de demander un avis juridique pour décider s'il y a lieu de se démettre d'une mission et pour définir les autres mesures à prendre, notamment la communication éventuelle d'informations aux actionnaires, aux autorités de régulation ou à d'autres²⁷.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A58. Il est fréquent que dans le secteur public, l'auditeur n'ait pas la possibilité de se démettre de sa mission à cause de la nature du mandat ou de considérations d'intérêt public.

²⁵ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*.

²⁶ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

²⁷ Le Code I/IESBA fournit des modalités d'application relatives à la communication avec l'auditeur remplaçant un auditeur existant, paragraphes 320.5 A1-R320.8.

Déclarations écrites (Voir par. 40)

- A59. La Norme ISA 580²⁸ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application concernant l'obtention de déclarations appropriées de la part de la direction et, s'il y a lieu, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de l'audit. En plus de reconnaître le fait d'avoir rempli leur responsabilité dans la préparation des états financiers, il est important que la direction et, s'il y a lieu, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise confirment, quelle que soit la taille de l'entité, qu'elles ont assumé leur responsabilité dans la conception du contrôle interne, sa mise en œuvre et son suivi dans le but de prévenir et de détecter la fraude.
- A60. Du fait de la nature même de la fraude et de la difficulté pour l'auditeur de détecter dans les états financiers les anomalies significatives provenant de fraudes, il est important que celui-ci obtienne des déclarations écrites de la direction et, s'il y a lieu, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, lui confirmant qu'elle lui a bien communiqué :
- (a) Le résultat de son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; et
 - (b) Les fraudes commises, suspectées ou alléguées affectant l'entité dont elle a eu connaissance.

Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 41-43)

- A61. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certains points à la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité compétente sur un fait illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-respect à une autorité compétente en matière de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions traitées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut envisager de solliciter un avis juridique.

Communication à la direction (Voir par. 41)

- A62. Lorsque l'auditeur a obtenu des éléments montrant l'existence ou la possibilité d'existence d'une fraude, il est important qu'il en informe la direction à un niveau hiérarchique approprié dès que possible, même si le fait relevé peut être considéré comme sans réelle importance (par exemple, un détournement de fonds mineur commis par un salarié de l'entité occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de communiquer le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion et la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

Communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 42)

- A63. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être faite oralement ou par écrit. La Norme ISA 260 (révisée) précise les facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer s'il convient que la communication soit orale ou écrite²⁹. Du fait de la nature et du caractère sensible d'une fraude mettant en cause les dirigeants au plus haut niveau, ou d'une fraude qui entraîne des anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur rend compte de ces faits dès que possible et peut juger nécessaire de le faire également par écrit.
- A64. Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une fraude qu'il a détectée impliquant des membres

²⁸ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

²⁹ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A38.

du personnel qui ne sont pas membres de la direction et qui n'engendre pas une anomalie significative. De la même façon, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter être informées de tels faits. Le processus de communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est facilité s'ils se mettent d'accord à un stade préliminaire de l'audit sur la nature et l'étendue de cette communication.

A65. Dans des circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique pour l'aider à décider des mesures à prendre.

Autres questions relatives à la fraude (Voir par. 43)

A66. Les autres questions relatives à la fraude à discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre, par exemple :

- Des interrogations sur la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations, par la direction, des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude et le risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives ;
- Le fait que la direction n'a pas corrigé de manière appropriée des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, ou n'a pas répondu par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- L'évaluation, 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 actions de la direction qui peuvent être révélatrices de faits indiquant la présentation d'informations financières mensongères, tels que le choix et l'application par la direction de méthodes comptables qui peuvent faire soupçonner qu'elle ait manipulé les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;
- Des interrogations quant au caractère adéquat et à l'exhaustivité des autorisations données pour des opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

Communications de cas de fraude à une autorité compétente extérieure à l'entité (Voir par. 44)

A67. La norme ISA 250 (révisée)³⁰ fournit de plus amples modalités d'application concernant la détermination par l'auditeur du caractère requis ou approprié selon les circonstances, de la communication de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité, incluant les aspects liés aux obligations de secret professionnel de l'auditeur.

A68. La détermination requise par le paragraphe 44 peut impliquer la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. Par conséquent, l'auditeur peut envisager de consulter en interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet du réseau) ou de manière confidentielle une autorité de contrôle ou un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par la loi ou la réglementation ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour comprendre les options qui s'offrent à lui et les conséquences professionnelles ou juridique de toute mesure particulière.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A69. Dans le secteur public, les obligations concernant le signalement de la fraude, qu'elle ait été ou non révélée par l'audit, peuvent être sujettes à des dispositions particulières relevant du mandat d'audit, de la législation ou de la réglementation qui s'y rapporte ou d'une autre instance.

³⁰ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe A28-A34.

Exemples de facteurs de risques de fraudes

Les facteurs de risques de fraudes donnés dans cette annexe sont des exemples de cas que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Les exemples concernant les deux types de fraudes qui concernent l'auditeur que sont la présentation d'informations financières mensongères et le détournement d'actifs, sont présentés séparément. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risques sont par ailleurs classés selon les trois conditions généralement présentes lorsque des anomalies significatives provenant de fraudes sont avérées : (a) incitations/pressions, (b) opportunités, et (c) comportement/justification. Bien que les facteurs de risques présentés ci-après couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier des facteurs de risque supplémentaires ou 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, les caractéristiques de sa détention ou d'autres aspects. De même, l'ordre dans lequel les exemples de facteurs de risques sont donnés ne présume en rien de leur importance ou de la fréquence de la survenance du risque.

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

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

La liste ci-après donne des exemples de facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères :

Incitations/Pressions

La stabilité financière ou la rentabilité est menacée par la situation économique ou sectorielle ou par les conditions d'exploitation de l'entité, notamment :

- Un niveau élevé de concurrence ou la saturation du marché, accompagné d'une baisse des marges ;
- Un niveau élevé de vulnérabilité dû à des changements rapides, tels que l'évolution technologique, l'obsolescence des produits, les taux d'intérêts ;
- Une baisse importante de la demande des clients et une augmentation des faillites dans le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- Des pertes d'exploitation faisant craindre un dépôt de bilan, une fermeture ou une offre publique hostile ;
- Des flux de trésorerie opérationnels négatifs récurrents ou l'incapacité à générer des flux de trésorerie opérationnels quand bien même l'entité dégage un résultat positif et des résultats nets en croissance ;
- Une croissance rapide ou une rentabilité anormale comparée notamment à celle des autres entreprises du même secteur ;
- Des nouvelles règles comptables, législatives ou réglementaires.

Pression excessive sur la direction pour atteindre des objectifs exigés ou attendus des tiers, pour des raisons telles que :

- Une rentabilité ou un niveau d'activité attendus par les analystes financiers, les investisseurs institutionnels, les principaux créanciers ou d'autres tiers (en particulier si ces attentes sont indûment élevées ou irréalistes), y compris les attentes créées par la direction, par exemple par des communiqués de presse ou des messages dans les rapports annuels exagérément optimistes ;
- La nécessité d'obtenir un financement supplémentaire, via un emprunt ou des fonds propres, pour rester compétitif, y compris pour financer des projets importants de recherche et de développement ou des investissements ;
- La faible marge de manœuvre pour faire face à des obligations relatives à la cotation en bourse ou au remboursement d'une dette ou à d'autres obligations relatives au respect des clauses des emprunts ;
- La crainte des effets négatifs, perçus ou réels, qu'aurait la publication de mauvais résultats financiers sur des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des contrats à venir.

Les informations disponibles font apparaître que la situation financière personnelle des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est menacée par les performances de l'entité, du fait :

- Des intérêts financiers importants qu'ils possèdent dans l'entité ;
- Qu'une part significative de leur rémunération (par exemple bonus, stock-options ou accords de rémunération différée) dépend de la réalisation d'objectifs élevés en ce qui concerne la valeur de l'action, les résultats opérationnels, la situation financière ou les cash-flows générés¹ ;
- De cautions personnelles données pour garantir les dettes de l'entité ;
- Qu'il existe une pression excessive sur la direction ou les cadres opérationnels pour satisfaire des objectifs établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des plans d'incitation liés à des objectifs de ventes ou de profitabilité.

Opportunités

La nature du secteur d'activité ou des opérations menées par l'entité peut créer des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- Des opérations importantes avec des parties liées qui n'entrent pas dans le cadre des opérations courantes, ou avec des parties liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- Une forte présence financière ou une position dominante dans un secteur d'activité permettant à l'entité de dicter ses règles et d'imposer ses conditions aux fournisseurs ou aux clients, ce qui peut entraîner des opérations anormales ou traitées en dehors des conditions normales du marché ;
- Des actifs, passifs, revenus ou charges basés sur des estimations importantes qui résultent de jugements subjectifs ou de situations d'incertitude difficiles à corroborer ;
- Des opérations importantes, inhabituelles ou excessivement complexes, en particulier celles réalisées en fin de période qui posent des problèmes de prééminence de la substance sur la forme ("*substance over form*") ;
- Des opérations importantes réalisées à l'étranger ou menées au niveau international dans des pays où la pratique des affaires et les cultures sont différentes ;
- Le recours à des intermédiaires que rien, au plan des affaires, ne justifie a priori ;
- Des comptes en banque importants, ou des opérations liées à des filiales ou des succursales dans des paradis fiscaux que rien, au plan des affaires, ne justifie a priori.

La surveillance exercée sur la direction est inefficace, du fait des facteurs suivants :

¹ Les plans d'incitation de la direction peuvent dépendre de la capacité à atteindre des objectifs liés uniquement à certains comptes ou certaines activités sélectionnées, bien que ces comptes ou activités ne soient pas significatifs pour l'entité prise dans son ensemble.

- Direction entre les mains d'une seule personne ou d'un petit groupe de personnes (dans une entité autre qu'une entité d'un propriétaire-gérant), sans mécanismes faisant contrepoids ;
- Inefficacité de la surveillance effectuée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur le processus d'élaboration de l'information financière et le contrôle interne.

La structure organisationnelle est complexe ou change fréquemment, ce qui se manifeste par les éléments suivants :

- Difficulté de comprendre l'organisation ou d'identifier les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- Structure organisationnelle extrêmement complexe impliquant des entités avec des formes juridiques inhabituelles ou des liens hiérarchiques inhabituels ;
- Taux de rotation élevé des cadres supérieurs, des conseils juridiques ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Le contrôle interne comporte des déficiences du fait :

- Le recours à un processus inadéquat pour le suivi du système de contrôle interne de l'entité, y compris les contrôles automatisés et ceux touchant à l'élaboration de l'information financière intermédiaire (lorsqu'une publication externe est requise) ;
- Des taux de rotation élevés des collaborateurs, ou de l'inefficacité du personnel comptable, des informaticiens ou de la fonction d'audit interne ;
- De l'inefficacité du système comptable et informatique, y compris les situations impliquant des faiblesses significatives du contrôle interne.

Comportement/Justification

- Communication, mise en œuvre, promotion ou mise en application inefficace des valeurs ou des règles éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs et de règles éthiques inappropriées ;
- Participation excessive des dirigeants non concernés par les questions financières à la sélection de méthodes comptables ou la détermination d'estimations significatives, ou intérêt excessif porté à ces aspects ;
- Cas connus de violations des règles du marché financier ou d'autres dispositions législatives ou réglementaires, ou poursuites à l'encontre de l'entité, de la direction au plus haut niveau ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la suite d'allégation de fraudes ou de non-respect de textes législatifs ou réglementaires ;
- Souci excessif de la direction de maintenir ou d'augmenter le cours des actions ou la tendance bénéficiaire ;
- Habitude de la direction à s'engager vis-à-vis des analystes financiers, créanciers et autres tiers, sur la réalisation de prévisions agressives ou irréalistes ;
- Absence de réponse en temps voulu de la direction aux faiblesses significatives du contrôle interne identifiées ;
- Volonté de la direction de recourir à des moyens inappropriés pour minimiser, pour des raisons fiscales, les résultats communiqués ;
- Mauvais moral au niveau le plus élevé de la direction ;
- Absence de distinction, par le propriétaire-dirigeant, entre les opérations de nature personnelle et celles de l'entité ;
- Désaccord entre associés dans une entité fermée ;
- Tentatives récurrentes de la direction de justifier de traitements comptables marginaux ou inappropriés en avançant qu'ils ne sont pas significatifs ;
- Relations tendues entre la direction et l'auditeur en place ou l'auditeur précédent, tels qu'en témoignent les éléments suivants :
 - Désaccords fréquents avec l'auditeur en place ou l'auditeur précédent sur des questions comptables, d'audit ou de présentation de l'information financière ;
 - Demandes déraisonnables faites à l'auditeur, telles que contraintes de temps irréalistes pour achever l'audit ou l'émission de son rapport ;

- Restrictions imposées à l'auditeur limitant de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou à des informations, ou les possibilités de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Attitude autoritaire de la direction à l'égard de l'auditeur, particulièrement pour tenter d'influencer les travaux d'audit, ou d'influencer le choix et le maintien du personnel assigné à la mission ou des personnes consultées dans le cadre de l'audit.

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois critères généralement présents lorsqu'une fraude a été commise : (a) incitations/pressions, (b) opportunités et (c) comportement/justification. Certains des facteurs de risques relatifs aux anomalies entraînant la présentation d'informations financières mensongères peuvent également être présents dans le cas de détournements d'actifs. Par exemple, une surveillance inefficace de la direction et d'autres faiblesses du contrôle interne peuvent être l'occasion soit d'une présentation d'informations financières mensongères, soit de détournements d'actifs. Les éléments qui suivent sont des exemples de facteurs de risques relatifs aux détournements d'actifs.

Incitations/Pressions

Des engagements financiers personnels peuvent créer des pressions sur la direction ou les membres du personnel qui ont accès à la trésorerie ou aux autres actifs susceptibles d'être volés pouvant pousser ceux-ci à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les membres du personnel ayant accès à la trésorerie ou d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces membres du personnel à détourner ces actifs. Des relations conflictuelles peuvent résulter :

- Du licenciement annoncé ou attendu de membres du personnel ;
- Des changements récents ou attendus dans la rémunération du personnel ou les régimes de retraite ;
- De promotions internes, d'une rémunération ou d'autres incitations financières qui ne correspondent pas aux attentes.

Opportunités

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs à des détournements. Par exemple, les opportunités de détourner des actifs augmentent lorsque :

- Des montants importants d'espèces sont en caisse ou manipulés ;
- Des articles en stock sont de petite taille, mais de grande valeur ou très recherchés ;
- Des actifs sont facilement monnayables, tels que des obligations au porteur, des diamants ou des microprocesseurs ;
- Des immobilisations corporelles sont de petite taille, négociables ou ne portent pas l'identification claire de leur propriétaire.

Un contrôle interne insuffisant sur des actifs peut accroître le risque de détournement de ceux-ci. Un détournement d'actifs peut se produire dans des situations comme celles décrites ci-après :

- Séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- Contrôle inadéquat des dépenses des dirigeants au plus haut niveau, tels que les frais de voyages ou autres remboursements de frais ;
- Inadéquation de la supervision exercée par la direction sur les membres du personnel responsables des actifs, par exemple supervision ou gestion inadéquate de sites éloignés ;
- Sélection inadéquate lors du recrutement du personnel qui aura accès aux actifs ;
- Inadéquation du recensement et du suivi des actifs ;
- Système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple des achats) ;

- Système inadéquat de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations corporelles ;
- Absence de rapprochements exhaustifs et en temps voulu des actifs ;
- Manque de documentation appropriée, en temps voulu, justifiant des opérations ; par exemple, sur les avoirs pour retours de marchandises ;
- Absence d'obligation de congés pour les membres du personnel assumant des fonctions essentielles de contrôle ;
- Connaissance insuffisante de l'informatique par les dirigeants, ce qui permet aux informaticiens de commettre des détournements ;
- Contrôles d'accès aux traitements informatisés inadéquats, y compris les contrôles sur les journaux d'événements recensant les anomalies et la revue de ces contrôles.

Comportement/Justification

- Indifférence à la nécessité de suivre ou de réduire les risques relatifs aux détournements d'actifs ;
- Absence d'intérêt pour les contrôles internes visant à pallier les détournements d'actifs, ce qui peut se manifester par un contournement des contrôles en place ou par une absence d'action correctrice à l'égard des faiblesses du contrôle interne identifiées ;
- Comportement indiquant un mécontentement ou une insatisfaction vis-à-vis de l'entité ou de la façon dont elle traite les membres de son personnel ;
- Changement d'attitude ou de style de vie qui peut indiquer qu'un détournement d'actif a été commis ;
- Tolérance à l'égard des petits vols sans importance.

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Les exemples qui suivent décrivent des procédures d'audit possibles afin de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. Bien que ces procédures couvrent un large éventail de situations, elles ne sont que des exemples et, par voie de conséquence, peuvent ne pas être les plus appropriées, ni même nécessaires, dans chaque cas particulier. De même, l'ordre dans lequel elles sont données ne présume en rien de leur importance relative.

Prise en compte des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques à apporter par l'auditeur suite à son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes varieront selon les types de facteurs de risques de fraudes, leur combinaison ou les circonstances identifiées, ainsi que selon les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions qui peuvent être concernées.

Les mesures en réponse à ces risques peuvent par exemple être les suivantes :

- Visite des sites ou mise en œuvre de certains tests par surprise ou de façon non planifiée. Par exemple, observation de la prise d'inventaire physique dans des sites pour lesquels l'auditeur n'avait pas annoncé sa visite, ou comptage de la caisse à une date particulière par surprise ;
- Demande que la prise d'inventaire physique soit effectuée à la date de clôture ou à une date proche de la clôture pour réduire le risque de manipulation des mouvements entre la date de fin de comptage et la date de clôture ;
- Modification de l'approche d'audit au cours de l'exercice. Par exemple, contact verbal avec les clients et les fournisseurs en complément des confirmations écrites qui leur sont adressées, demandes de confirmation adressées à une personne spécifique à l'intérieur d'une organisation, ou recherche d'informations complémentaires ou de nature différente ;
- Revue détaillée des écritures d'inventaire de fin de trimestre ou de fin d'exercice et examen de celles qui apparaissent inhabituelles quant à leur nature ou leur montant ;
- Pour les opérations importantes ou inhabituelles, notamment celles qui se produisent à la clôture ou à une date proche de la clôture de l'exercice, examen de la possibilité qu'elles aient été réalisées avec des parties liées et investigation de leur source de financement ;
- Mise en œuvre de contrôles analytiques de substance sur des données non agrégées. Par exemple, comparaison des ventes et du coût des ventes par site, par ligne de produits ou par mois avec les attentes de l'auditeur ;
- Entretiens avec le personnel dont les tâches relèvent de domaines où un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes a été identifié, pour obtenir leur point de vue sur le risque et si, ou comment, des contrôles permettent d'y répondre ;
- Lorsque d'autres auditeurs indépendants interviennent lors de l'audit des états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, entretiens avec ceux-ci sur l'étendue des travaux nécessaires pour répondre au risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes relatives à des opérations ou à des activités entre ces composants ;
- Si les travaux d'un expert acquièrent une importance particulière parce que pour un poste donné des états financiers, le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes est jugé élevé, mise en œuvre de procédures supplémentaires pour valider certaines ou toutes les hypothèses retenues par l'expert, les méthodes utilisées et les résultats, et apprécier le caractère raisonnable de ceux-ci, ou mandater un autre expert à cette fin ;
- Mise en œuvre de procédures d'audit pour analyser des postes des états financiers d'ouverture précédemment audités afin de revoir comment certaines questions relatives à des estimations comptables faites à la clôture précédente, par exemple des estimations sur les retours de marchandises, se sont dénouées au cours de l'exercice contrôlé, à la lumière des informations actuellement disponibles ;

- Mise en œuvre de procédures de vérification de comptes ou d'autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux pouvant avoir été faits à des dates intermédiaires durant la période ;
- Mise en œuvre de techniques assistées par ordinateur, telles que la recherche de données pour vérifier s'il existe des anomalies dans une population ;
- Tests de la fiabilité des documents produits électroniquement ou des opérations informatisées ;
- Obtention d'éléments probants complémentaires de source externe à l'entité contrôlée.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères peuvent par exemple être les suivantes :

Comptabilisation des produits

- Mise en œuvre de procédures analytiques de substance sur les produits sur une base non agrégée ; par exemple, comparaison des produits par mois, par ligne de produits ou par division avec les périodes correspondantes de l'exercice précédent. L'utilisation de techniques assistées par ordinateur peut être utile pour identifier des opérations ou des corrélations inhabituelles ou inattendues par rapport aux produits ;
- Confirmation auprès des clients de certaines clauses des contrats pertinentes et de l'absence d'accords parallèles, dès lors que, le traitement comptable est souvent influencé par ces clauses ou ces avenants et la base de certaines ristournes ou la période à laquelle elles se rapportent est souvent mal justifiée dans la documentation. Par exemple, les critères d'acceptation de la marchandise ou du service, les conditions de livraison et de paiement, l'absence d'obligations après-vente futures ou courantes, le droit de retour de la marchandise, les garanties de reprise, ou encore les droits relatifs à l'annulation de la vente et le droit à remboursement, sont souvent des critères qu'il convient de prendre en compte dans ces situations ;
- Demande d'informations auprès du personnel de vente ou des commerciaux de l'entité, ou du conseil juridique interne de l'entité, portant sur les ventes ou les expéditions proches de la date de clôture de la période, ainsi que sur leur connaissance des termes ou des conditions inhabituelles liés à ces opérations ;
- Présence physique sur un ou plusieurs sites à la date de clôture pour observer les expéditions en cours ou sur le point d'être faites (ou pour observer les retours de marchandises en cours de traitement) et mise en œuvre de contrôles appropriés des procédures de césure des ventes et de l'inventaire entre les exercices ;
- Dans le cas où les ventes sont saisies électroniquement et traitées et enregistrées par des moyens informatiques, mise en œuvre de tests de procédures pour déterminer si elles permettent de s'assurer que les ventes sont effectives et correctement enregistrées.

Quantités en stock

- Revue de la comptabilité d'inventaire de l'entité afin d'identifier les sites ou les articles qui nécessitent une attention particulière durant le comptage physique de l'inventaire ou après celui-ci ;
- Observation de la prise d'inventaire physique dans certains sites par surprise ou dans tous les sites le même jour ;
- Comptage des quantités en stock à la date de clôture ou à une date proche de la clôture afin de réduire le risque de manipulations inappropriées durant la période entre la date de prise d'inventaire physique et la date de clôture ;
- Contrôles plus approfondis durant l'observation physique de la prise d'inventaire physique, par exemple en examinant de manière plus rigoureuse le contenu d'articles emballés, la manière dont les marchandises sont empilées (sur des palettes par exemple) ou étiquetées, ainsi que la qualité (pureté, teneur, concentration) des produits liquides tels que des parfums ou des produits chimiques. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas ;

- Comparaison des quantités de la période avec celles des périodes précédentes par type ou catégorie d'inventaire, par site ou sur la base d'autres critères, ou encore comparaison des quantités comptées à l'inventaire avec l'inventaire permanent ;
- Utilisation de techniques assistées par ordinateur pour procéder à des tests sur la compilation des quantités physiques comptées, par exemple en effectuant des tris par numéros d'étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéros de série d'article pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double.

Estimations de la direction

- Recours à un expert pour obtenir une estimation indépendante aux fins de comparaison avec celle de la direction ;
- Demande d'informations auprès de personnes extérieures à la direction ou au service comptable afin de corroborer la capacité et l'intention de la direction de prendre les mesures nécessaires à l'établissement des estimations.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant de détournements d'actifs

Des circonstances différentes dicteront nécessairement des réponses différentes. Généralement, les contrôles d'audit à effectuer pour répondre à un risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à des détournements d'actifs porteront sur certains soldes de comptes et flux d'opérations. Bien que dans ces circonstances, certains exemples de procédures donnés dans les deux catégories susmentionnées puissent également s'appliquer, l'étendue des travaux d'audit devra être directement liée aux informations spécifiques obtenues concernant le risque de détournements identifié.

Les réponses à l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives liées à des détournements d'actifs peuvent par exemple être les suivantes :

- Comptage des espèces en caisse à la date de clôture ou à une date proche ;
- Demandes de confirmation directe auprès des clients des mouvements dans leur compte (y compris les avoirs émis, les retours de marchandises ainsi que les dates auxquelles les règlements ont été faits) pour la période contrôlée ;
- Analyse du recouvrement de créances dépréciées ;
- Analyse des ruptures de stock par site ou par type de produits ;
- Comparaison des principaux ratios de stock avec ceux du secteur ;
- Revue des documents justifiant de l'enregistrement de l'écart négatif d'inventaire dans la comptabilité d'inventaire permanent ;
- Comparaison informatique de la liste des fournisseurs avec la liste des membres du personnel pour identifier d'éventuelles concordances d'adresses ou de numéros de téléphone;
- Recherche informatique à partir des dossiers personnels des membres du personnel afin de déceler des adresses, des numéros de membres du personnel, d'identification fiscale ou de numéros de comptes bancaires apparaissant en double ;
- Revue des dossiers personnels des membres du personnel afin de détecter ceux qui contiennent peu ou pas d'indication d'un emploi réel, comme par exemple l'absence d'évaluation de leurs performances ;
- Analyse des ristournes accordées et des retours de marchandises pour détecter des cas particuliers ou des tendances inhabituelles ;
- Demande de confirmations des clauses spécifiques de contrats auprès des tiers ;
- Obtention d'éléments montrant que les contrats sont exécutés conformément aux clauses prévues ;
- Revue de la validité de dépenses importantes et inhabituelles ;
- Examen de l'autorisation et de la valeur portée au bilan des prêts accordés aux dirigeants et à des parties liées ;
- Appréciation du niveau et de la validité des notes de frais des dirigeants.

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 des anomalies significatives provenant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, illustrées par :

- Des opérations qui ne sont pas totalement enregistrées, pas enregistrées en temps voulu, ou enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- Des soldes de comptes ou d'opérations non justifiés ou non autorisés ;
- Des ajustements de dernière minute qui affectent les résultats de manière significative ;
- Le constat que les membres du personnel ont la possibilité d'accéder à des systèmes ou à des enregistrements comptables sans que leurs fonctions ne le justifient ;
- Des affirmations ou des plaintes auprès de l'auditeur concernant des fraudes alléguées.

Justifications contradictoires ou manquantes, telles que :

- De la documentation manquante ;
- Des documents qui semblent avoir été altérés ;
- Des documents n'existant que sous forme électronique ou de photocopies, alors que l'on s'attend à trouver les documents originaux ;
- Des montants importants en rapprochement non expliqués ;
- Des variations inhabituelles dans les postes du bilan, ou des variations importantes dans les tendances constatées ou dans les ratios ou les corrélations de bilan ou de compte de résultats, par exemple des comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- Des réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles de la part de la direction ou des membres du personnel aux demandes de renseignements formulées ou résultant des procédures analytiques ;
- Des différences inhabituelles entre la comptabilité de l'entité et les réponses reçues aux demandes de confirmations externes ;
- De nombreux mouvements au crédit ou d'autres ajustements en nombre important enregistrés dans les comptes de créances ;
- Des différences inexpliquées ou expliquées de façon inadéquate entre la comptabilité auxiliaire clients et le compte collectif du grand livre, ou entre les relevés de comptes clients et la comptabilité auxiliaire clients ;
- Des chèques compensés manquants ou inexistant dans les cas où les chèques compensés sont retournés à l'entité avec les relevés de banque ;
- L'absence de stocks ou d'actifs physiques d'importance ;
- La non-disponibilité ou l'absence de documentation électronique, en contradiction avec la pratique ou la politique de conservation des enregistrements définies par l'entité ;
- Un plus faible taux de réponse aux demandes de confirmations externes que celui attendu ou, au contraire, un taux beaucoup plus élevé ;
- L'incapacité à produire la documentation relative au développement ou aux tests portant sur les modifications de systèmes-clés lorsque ces systèmes sont déployés ou modifiés en cours d'exercice.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, y compris :

- Le refus de donner accès à la comptabilité, aux sites et à certains membres du personnel, clients, fournisseurs ou autres tiers auprès desquels des éléments probants pourraient être obtenus ;
- La pression excessive, en termes de délai, exercée par la direction pour résoudre des questions complexes ou des sujets contentieux ;
- Des plaintes de la direction concernant la façon dont l'audit se déroule, ou la volonté de la direction d'intimider les membres de l'équipe affectée à la mission, notamment lors de

l'appréciation critique par l'auditeur de la validité d'éléments probants ou dans le cadre de la résolution de désaccords potentiels avec la direction ;

- Une lenteur inhabituelle de l'entité à fournir les informations demandées ;
- La réticence de la direction à faciliter l'accès de l'auditeur aux fichiers informatiques clés dans le but de procéder à des tests à l'aide de techniques assistées par ordinateur ;
- Le refus de donner accès aux principales installations informatiques et au personnel informatique, y compris le personnel chargé de la sécurité de l'exploitation et du développement de systèmes ;
- La réticence de la direction à amender ou à réviser les informations fournies dans les états financiers pour les rendre plus complètes ou plus explicites ;
- La réticence de la direction à entreprendre des actions en temps voulu liées aux faiblesses du contrôle interne identifiées.

D'autres aspects peuvent inclure :

- La réticence de la direction à permettre à l'auditeur de s'entretenir hors de sa présence avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des méthodes comptables qui paraissent s'écarter des pratiques du secteur ;
- Des modifications fréquentes dans les estimations comptables qui ne semblent pas résulter de changements dans les circonstances ;
- Le fait que des entorses au code de conduite de l'entité soient tolérées.