

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

LA RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR DANS LA PRISE EN CONSIDERATION DE FRAUDES DANS L'AUDIT D'ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	1-3
Caractéristiques de la fraude	4-12
Responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction	13-16
Limites inhérentes à l'audit dans un contexte de fraudes	17-20
Responsabilités de l'auditeur dans la détection d'anomalies significatives provenant de fraudes	21-22
Esprit critique	23-26
Concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission.....	27-32
Processus d'évaluation du risque.....	33-56
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes	57-60
Réponses aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.....	61-82

Evaluation des éléments probants	83-89
Déclarations de la direction.....	90-92
Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	93-101
Communications avec les autorités de contrôle et de tutelle	102
Situation qui conduit l'auditeur à remettre en cause la poursuite de la mission	103-106
Documentation	107-111
Date d'entrée en vigueur	112

Annexe 1: Exemples de facteurs de risques de fraudes

Annexe 2: Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques identifiés
d'anomalies significatives provenant de fraudes

Annexe 3: Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

<p>La Norme Internationale d'Audit ISA 240 « La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurance et de Services connexes », qui fixe les principes et l'autorité des Normes ISA.</p>
--

Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers⁽¹⁾ et de préciser comment les principes fondamentaux et les modalités d'application de la Norme ISA.315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives », et de la Norme ISA 330 « Procédures mises en œuvre par l'auditeur en réponse à son évaluation des risques » trouvent également à s'appliquer au risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes. Les procédures et les principes fondamentaux ainsi que les modalités d'application de la présente Norme s'intègrent dans le processus d'audit dans son ensemble.

2. Cette Norme:

- distingue la fraude de l'erreur et décrit les deux types de fraudes qui intéressent l'auditeur que sont celles résultant du détournement d'actifs et celles liées à la présentation d'états financiers mensongers; décrit les responsabilités respectives des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction de l'entité en matière de prévention et de détection des fraudes, rappelle les limites inhérentes à l'audit dans un contexte de fraudes, et décrit la responsabilité de l'auditeur en matière de détection d'anomalies significatives provenant de fraudes ;
- requiert de l'auditeur qu'il fasse preuve d'un esprit critique permanent en prenant en compte la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

⁽¹⁾ La responsabilité de l'auditeur de prendre en compte les textes législatifs et réglementaires dans l'audit d'états financiers est précisée dans la Norme ISA 250 « Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers ».

- requiert des membres de l'équipe d'audit une concertation sur la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes et demande à l'associé responsable de la mission de déterminer quelles sont les informations qui doivent être communiquées aux membres de l'équipe affectée à la mission n'ayant pas participé aux entretiens ;
- demande à l'auditeur:
 - de mettre en œuvre des procédures pour obtenir l'information nécessaire à l'identification du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans les états financiers et au niveau des assertions et, pour ceux de ces risques qui pourraient générer des anomalies significatives provenant de fraudes, d'évaluer la conception des contrôles de l'entité, y compris les activités de contrôle y relatives, et de déterminer si ceux-ci sont effectivement mis en œuvre ;
 - de définir des réponses globales aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et de s'attacher à l'affectation et à la supervision des collaborateurs, de revoir les méthodes comptables retenues par l'entité et d'intégrer dans sa démarche des éléments imprévisibles dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre ;
 - de définir et de mettre en œuvre des procédures relatives au risque que la direction passe outre certaines procédures de contrôle ;
 - de définir des actions appropriées pour répondre au risque d'anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - de s'interroger sur la possibilité qu'une anomalie identifiée soit un indice de fraude ;

- d'obtenir de la direction des déclarations écrites relatives à la fraude ; et
 - de communiquer avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- fournit des indications concernant la communication avec les autorités de contrôle et de tutelle,
 - donne des modalités d'application lorsque, par suite d'une anomalie provenant d'une fraude avérée ou suspectée, l'auditeur rencontre des circonstances exceptionnelles qui remettent en question la possibilité de poursuivre sa mission, et
 - définit les dispositions en matière de documentation.

3. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, et afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable faible, l'auditeur doit prendre en compte le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

4. Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie.

5. Le terme « erreur » désigne une anomalie dans les états financiers résultant d'un acte involontaire, y compris l'omission d'un chiffre ou d'une information à fournir dans les états financiers, tels que:

- un dysfonctionnement dans la collecte ou le traitement d'une information à partir de laquelle les états financiers sont établis ;
- une mauvaise estimation comptable résultant d'un oubli ou d'une interprétation erronée des faits ;

- une application erronée des méthodes comptables en matière d'évaluation, de comptabilisation, de classification, de présentation ou d'informations à fournir dans les états financiers.

6. Le terme « fraude » désigne un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, l'auditeur n'est concerné, dans le cadre de cette Norme ISA, que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. Il n'appartient pas à l'auditeur de déterminer si, au plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée. L'expression « fraude commise par la direction » se réfère à une fraude impliquant un ou plusieurs dirigeants ou personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'expression « fraude commise par le personnel » se réfère à la fraude commise uniquement par le personnel de l'entité. Dans les deux cas, il peut exister une collusion à l'intérieur de l'entité ou avec des tiers extérieurs.

7. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles liées à la présentation d'états financiers mensongers et celles résultant du détournement d'actifs.

8. La présentation d'états financiers mensongers résulte d'anomalies intentionnelles comprenant des omissions volontaires de chiffres ou d'informations, de façon à induire en erreur les utilisateurs des états financiers. La présentation d'états financiers mensongers peut résulter, par exemple:

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

9. La présentation d'états financiers mensongers implique souvent le fait que la direction passe outre certains contrôles qui peuvent apparaître, par ailleurs, fonctionner efficacement. Une fraude peut être commise par la direction qui outrepassse 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 ;
- une modification inappropriée des hypothèses conduisant à un changement du jugement porté pour l'évaluation de certains postes ;
- l'omission, l'anticipation ou le report de la comptabilisation dans les états financiers d'événements ou de transactions survenus durant la période soumise à l'audit ;
- la dissimulation ou l'omission volontaire de fournir une information sur des faits qui pourraient affecter les montants enregistrés dans les états financiers ;
- la mise en place de transactions complexes, structurées de telle sorte à fausser la situation financière de l'entité ou ses performances ; et
- l'altération des enregistrements comptables et des termes de transactions importantes et inhabituelles.

10. La présentation d'états financiers mensongers peut résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats dans le but de induire en erreur les utilisateurs de ces états en influençant la perception qu'ils peuvent avoir de la performance de l'entité et de sa rentabilité. La manipulation des résultats peut débiter par des agissements mineurs ou des ajustements inappropriés des hypothèses retenues, ou des changements dans le jugement porté par la direction sur des faits. La pression et l'incitation peuvent conduire à une augmentation de la fréquence de telles actions résultant finalement dans la présentation d'états financiers mensongers. Une telle situation peut arriver lorsque, par suite de pressions pour atteindre les attentes du marché, ou pour maximiser une rémunération basée sur des performances, la

direction prend intentionnellement des positions qui conduisent, en modifiant les comptes de façon significative, à la présentation d'états financiers mensongers. Dans d'autres entités, la direction peut avoir intérêt à réduire les profits de façon significative pour minimiser l'impôt ou à augmenter les résultats pour obtenir des financements bancaires.

11. Un détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est en général commis par les employés pour des montants relativement faibles ou non significatifs. Cependant, il peut également impliquer les dirigeants qui sont généralement plus à même de déguiser ou de dissimuler des détournements de façon plus difficile à détecter. Le détournement d'actifs peut être perpétré de différentes manières ; par exemple:

- en s'appropriant des recettes (par exemple, en détournant sur un compte bancaire personnel des encaissements de créances ou en s'appropriant des recettes provenant de comptes dépréciés) ;
- en déroband des actifs corporels ou en portant atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple: vol de stock pour une utilisation personnelle ou pour les revendre, vol de déchets pour les revendre, entente avec un concurrent pour fournir des secrets 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 à des acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix, paiements de salariés fictifs) ;
- en utilisant les actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple: donner les actifs de l'entité en gage d'un prêt personnel ou d'un prêt à une partie liée).

Un détournement d'actif s'accompagne le plus 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.

12. L'existence d'une fraude suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, une opportunité de la perpétrer et des raisons pour justifier de l'acte commis. Un individu

peut être conduit à détourner des actifs, par exemple parce qu'il vit au-dessus de ses moyens. La présentation d'états financiers mensongers peut résulter d'une pression exercée sur les dirigeants venant de l'extérieur ou de l'intérieur de l'entité pour atteindre un objectif de résultat (qui peut être irréaliste), particulièrement lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers sont importantes pour eux. Une opportunité de présenter des états financiers mensongers ou de détourner des actifs peut se présenter lorsqu'une personne croit pouvoir outrepasser le système de contrôle interne, par exemple lorsque cette personne a une position-clé dans l'organisation ou possède une connaissance précise des faiblesses du contrôle interne. Des personnes peuvent être capables de justifier après coup d'un acte frauduleux. Certaines personnes possèdent une disposition, un caractère, ou un ensemble de valeurs morales, qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes dans un environnement qui les met sous pression.

Responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction

13. La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction. La responsabilité respective des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction peut varier selon l'entité et le pays. Dans certaines entités, la structure du gouvernement d'entreprise peut être plus informelle dès lors que ces personnes peuvent être les mêmes que la direction de l'entité.

14. 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, ce qui peut réduire les opportunités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, ce qui peut convaincre des personnes à ne pas perpétrer de fraudes en raison de la probabilité de leur détection et de leur sanction. Cette attitude implique une culture d'honnêteté et un comportement éthique. Une telle culture, fondée sur un ensemble de valeurs fondamentales, communiquées et appliquées par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, donne au personnel un modèle sur la façon dont l'entité conduit ses activités. Présenter l'image d'une culture d'honnêteté et d'un comportement éthique implique de donner l'exemple, de créer un environnement de travail favorable, de recruter, de former et de promouvoir un personnel compétent, de demander régulièrement au personnel une

confirmation écrite de leur engagement et de leurs responsabilités à cet égard, et de prendre les mesures appropriées en réponse à une fraude avérée, suspectée ou alléguée.

15. Il est de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de s'assurer, au travers de la surveillance qu'elles exercent sur la direction, que l'entité met en place et maintient un contrôle interne permettant d'obtenir l'assurance raisonnable de la fiabilité de l'information financière, de l'efficacité et de l'efficience des opérations, et du respect des textes législatifs et réglementaires applicables. Une surveillance active des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut aider à renforcer l'engagement de la direction pour créer une culture d'honnêteté et un comportement éthique. En exerçant leur responsabilité de surveillance, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise prennent en compte les possibilités pour la direction de passer outre les contrôles ou d'influencer de façon inappropriée le processus d'élaboration de l'information financière, telle que l'intention de la direction de manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant à la performance et à la rentabilité de l'entité.

16. Il est de la responsabilité de la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de mettre en place un environnement de contrôle et de définir des politiques et des procédures permettant d'atteindre les objectifs fixés en assurant, dans toute la mesure du possible, une conduite ordonnée et efficiente des opérations de l'entité. Cette responsabilité vise à établir et à exercer des contrôles relatifs à l'objectif de l'entité d'établir des états financiers qui, conformément au référentiel comptable applicable, donnent une image fidèle (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs), et à prévenir les risques qui peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers présentés. De tels contrôles réduisent mais n'éliminent pas les risques d'anomalies. En déterminant les types de contrôles à mettre en place pour prévenir et détecter la fraude, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent être erronés de manière significative par suite de fraudes. Dans ce cadre, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficient, d'un point de vue coût, de mettre en place et d'exercer un contrôle particulier lorsque la réduction attendu du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes est limitée.

Limites inhérentes à l'audit dans un contexte de fraudes

17. Comme indiqué dans la Norme ISA.200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers », l'objectif d'un audit est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Du fait des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé en conformité avec les Normes ISA.

18. 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 d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements sont d'autant plus difficiles à détecter lorsqu'il existe des collusions qui 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 manœuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause, ou le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur soit à même d'identifier des possibilités de fraudes potentielles, il lui est difficile de déterminer si des anomalies résultant de jugements, tels que des estimations comptables, résultent d'une fraude ou d'une erreur.

19. 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 qu'en cas de fraudes commises par le personnel, car les dirigeants sont fréquemment en situation d'agir directement ou indirectement sur les données comptables permettant de présenter une information financière mensongère. Ainsi, à certains niveaux de direction, ceux-ci ont la possibilité de passer outre les procédures de contrôle interne mises en place dans l'entité pour prévenir des fraudes identiques que pourraient commettre les employés, en demandant à des subordonnés, par exemple, de comptabiliser des transactions de manière erronée ou de ne pas les enregistrer. De par leur position hiérarchique dans l'entité, les dirigeants ont la possibilité de donner

instruction à des employés d'exécuter une tâche ou d'obtenir leur assistance pour perpétrer une fraude, à leur insu ou non.

20. La découverte à posteriori dans les états financiers d'une anomalie significative provenant de fraudes ne constitue pas en soi une indication d'une mauvaise application des Normes ISA. Ceci est particulièrement le cas pour certains types d'anomalies résultant d'actes intentionnels, dès lors que les procédures d'audit peuvent se révéler inefficaces pour détecter de tels actes dissimulés du fait de la collusion entre un ou plusieurs membres de la direction, une ou plusieurs personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des employés ou des tiers, ou bien du fait de documents falsifiés. Le point de savoir si l'auditeur a effectué l'audit conformément aux Normes ISA s'apprécie au regard des procédures d'audit mises en œuvre en la circonstance, du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis à cette occasion, et du bien-fondé de l'opinion exprimée dans son rapport d'audit sur base de l'évaluation faite de ces éléments.

Responsabilité de l'auditeur dans la détection d'anomalies significatives provenant de fraudes

21. L'auditeur qui réalise l'audit selon les Normes ISA obtient l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Un auditeur ne peut obtenir l'assurance absolue que toutes les anomalies significatives contenues dans les états financiers seront détectées du fait même de facteurs tels que le recours au jugement, l'utilisation de techniques de sondages, les limites inhérentes au fonctionnement du système de contrôle interne et que les éléments probants recueillis sont, pour la plupart, persuasifs plutôt que concluants.

22. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, prend en compte la possibilité que les dirigeants passent outre les contrôles mis en place et est conscient du fait que des procédures d'audit qui peuvent être appropriées pour déceler des erreurs peuvent se révéler inappropriées pour détecter des anomalies significatives dans un contexte de risques de fraudes. Les développements qui suivent fournissent des modalités d'application complémentaires sur la façon de prendre en compte le risque de fraudes dans un audit et de définir des procédures permettant de détecter des anomalies significatives provenant de fraudes.

Esprit critique

23. Ainsi que le prévoit la Norme ISA 200, l'auditeur planifie et réalise l'audit en faisant preuve d'esprit critique, en étant conscient que certaines circonstances peuvent exister qui conduisent à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, faire preuve d'esprit critique est particulièrement important pour l'auditeur lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. Avoir un esprit critique signifie d'être alerte à des problèmes potentiels et de ne pas prendre systématiquement pour valides tous les éléments probants recueillis. Un esprit critique conduit à s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants recueillis amènent à penser qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister.

24. 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, et ce malgré son expérience passée avec l'entité et sa conviction quant à l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

25. Comme il est indiqué dans la Norme ISA 315, l'expérience passée de l'auditeur avec l'entité contribue à sa prise de connaissance de l'entité. Cependant, même s'il ne peut totalement ignorer cette expérience passée, notamment le jugement porté sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, faire preuve d'esprit critique reste pour l'auditeur important car des changements peuvent être intervenus. En conduisant ses entretiens et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit, l'auditeur exerce son esprit critique et ne se satisfait pas d'éléments probants non persuasifs au seul motif qu'il considère que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres. Au regard des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conserver un esprit critique signifie que l'auditeur évalue avec attention le caractère raisonnable des réponses aux questions formulées à ces personnes et des autres informations obtenues d'elles, à la lumière des autres éléments probants obtenus par ailleurs au cours de l'audit.

26. Un audit conduit conformément aux 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 matière. De même, il peut ne pas être en mesure de découvrir l'existence d'une modification dans les clauses contenues dans un document, par exemple l'existence d'un avenant à un contrat que la direction ou un tiers ne lui ont pas communiqué. Au cours de l'audit, l'auditeur s'interroge sur la fiabilité de l'information qu'il utilisera comme élément probant, ainsi que, le cas échéant, sur les contrôles portant sur son élaboration et sa mise à jour. Sauf s'il a de bonnes raisons de penser le contraire, l'auditeur est fondé à considérer que les livres et les documents comptables sont authentiques. Cependant, si des conditions identifiées au cours de l'audit le conduisent à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés, l'auditeur procède à des investigations complémentaires, par exemple, en demandant directement la confirmation à un tiers des termes contenus dans un document, ou en ayant recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité d'un document.

Concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission

27. Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

28. La Norme ISA 315 requiert des membres de l'équipe affectée à la mission de discuter de la possibilité que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes. Dans cette discussion, il est mis particulièrement l'accent sur la possibilité que ces anomalies proviennent de fraudes. L'associé responsable de la mission participe à la discussion et exerce son jugement professionnel, son expérience passée avec l'entité et sa connaissance des derniers développements, et détermine quels sont les autres membres de l'équipe affectée à la mission qui doivent participer à la concertation. Généralement, la discussion nécessite la participation des membres-clés de l'équipe. Elle donne l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés de partager leur expérience et d'échanger leurs idées sur les postes des états financiers qui sont susceptibles de contenir des anomalies significatives pouvant provenir de fraudes.

29. L'associé responsable de la mission doit déterminer quelles sont les questions qui méritent d'être communiquées aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à la discussion. Tous les membres de l'équipe affectée à la mission n'ont pas nécessairement besoin d'être informés de toutes les décisions prises lors de la discussion. Par exemple, un membre de l'équipe chargé de l'audit d'un des composants de l'entité peut ne pas avoir à être informé des décisions prises concernant un autre composant de l'entité.

30. La discussion se déroule avec un esprit critique, les participants faisant abstraction de leurs éventuelles convictions sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La discussion couvre en règle générale les points suivants:

- un échange d'idées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sur comment, et sur quels postes, les états financiers sont susceptibles de contenir des anomalies significatives provenant de fraudes, comment la direction pourrait produire et dissimuler une information financière mensongère, et comment les actifs de l'entité pourraient être détournés ;
- la prise en compte des circonstances qui peuvent indiquer une manipulation des résultats ainsi que des pratiques qui peuvent être suivies par la direction en vue de manipuler les résultats, ce qui pourrait conduire à une information financière mensongère ;
- la prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité qui peuvent conduire à une incitation de la direction ou d'autres, ou à une pression exercée sur eux, à commettre une fraude, ou qui ouvre des possibilités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres de justifier de la perpétration d'une fraude ;
- la prise en considération de l'engagement de la direction dans la supervision des employés ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés ;

- la prise en considération de tout changement inhabituel ou inexplicable dont l'équipe affectée à la mission aurait connaissance, dans le comportement ou le train de vie de la direction ou des employés ;
- l'importance toute particulière de garder à l'esprit, tout au long de l'audit, l'éventualité que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- la prise en compte des types de situations qui, si elles survenaient, 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 à la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes et au fait que certaines procédures sont plus efficaces que d'autres;
- la prise en compte de toute allégation de fraude qui viendrait à être portée à la connaissance de l'auditeur;
- la prise en compte du risque que la direction passe outre les contrôles mis en place.

31. La discussion portant sur la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes est un point important de la mission d'audit. Ceci permet à l'auditeur d'envisager des mesures appropriées en réponse à cette éventualité et de déterminer quels membres de l'équipe affectée à la mission mettront en œuvre certaines procédures d'audit. Elle lui permet également de déterminer de quelle manière le résultat des procédures d'audit sera partagé au sein de l'équipe et comment seront traitées les allégations de fraudes dont l'auditeur viendrait à avoir connaissance. Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à l'associé responsable de la mission, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers contiennent d'anomalies significatives provenant de fraudes.

32. Il est important qu'après la discussion initiale portant sur la la planification de l'audit, et qu'à intervalles réguliers au cours de l'audit, les membres de l'équipe affectée à la mission continuent de communiquer et de partager les informations recueillies pouvant avoir une incidence sur l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes et sur les procédures d'audit mises en œuvre pour y faire face. Par exemple, dans certaines entités, il peut être approprié de mettre à jour les conclusions de la discussion initiale lors de la revue des informations financières intermédiaires.

Processus d'évaluation du risque

33. Ainsi que le demande la Norme ISA 315, dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur procède à une évaluation des risques. A ce titre, il met en œuvre les procédures suivantes destinées à obtenir l'information qui sera utilisée pour identifier le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes:

- (a) il s'entretient avec la direction, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, avec d'autres personnes à l'intérieur de l'entité, afin d'acquérir la connaissance de la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exerce une surveillance sur le processus défini par la direction pour identifier et répondre au risque de fraudes, ainsi que sur le contrôle interne mis en place pour réduire ce risque ;
- (b) il détermine si un ou plusieurs facteurs de risque de fraudes existent ;
- (c) il examine toute relation inhabituelle ou inattendue qui a pu être identifiée lors de la réalisation des procédures analytiques ;
- (d) il prend en compte d'autres informations qui peuvent être d'intérêt pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Demandes d'informations et prise de connaissance de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

34. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit obtenir de la direction des informations portant sur:

- (a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers contiennent de anomalies significatives ;**

- (b) le processus défini par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, y compris les risques spécifiques de fraudes que la direction a identifié, ou les soldes de comptes, les flux d'opérations ou les informations à fournir dans les états financiers susceptibles de présenter un risque certain de fraude ;**

- (c) le cas échéant, la communication faite par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant aux processus définis par eux pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ; et**

- (d) le cas échéant, la communication aux employés par la direction de ses vues sur les pratiques opérationnelles et le comportement éthique.**

35. Dès lors que la direction est responsable du contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers, il convient que l'auditeur s'entretienne avec celle-ci de sa propre évaluation des risques de fraudes et des contrôles en place pour les prévenir ou les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation de ces risques par la direction et les contrôles effectués 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 entités, l'évaluation de la direction peut être moins formelle et moins fréquente. Dans certaines entités, notamment les petites entités, l'évaluation peut porter essentiellement sur le risque de fraudes commises par les employés ou de détournements d'actifs. La nature, l'étendue et la fréquence de cette évaluation par la direction sont utiles à l'auditeur dans sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction

n'ait pas réalisé d'évaluation du risque de fraudes peut, dans certaines circonstances, être une indication du manque d'intérêt qu'elle porte au contrôle interne.

36. Dans une petite entité gérée par son propriétaire, celui-ci peut être en mesure d'exercer une supervision plus efficace que dans une grande entité, compensant par la-même les possibilités généralement plus limitées de séparations des tâches. D'un autre côté, le propriétaire-dirigeant peut être mieux à même d'outrepasser les contrôles du fait d'un système de contrôle interne informel. Cette situation est prise en compte par l'auditeur dans l'identification du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

37. Lors des demandes d'informations dans le cadre de la prise de connaissance du processus mis en place par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, l'auditeur s'enquiert de la procédure existante pour répondre aux allégations internes ou externes de fraudes affectant l'entité. Dans le cas d'entités ayant de multiples sites, l'auditeur se renseigne sur la nature et l'étendue du suivi exercé dans les sites opérationnels ou dans les segments d'activités et sur lesquels de ces segments ou unités, il existe un risque de fraudes plus probable.

38. L'auditeur doit obtenir de la direction, de l'audit interne, et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées ayant une incidence sur l'entité.

39. Bien que les entretiens auprès de la direction puissent fournir à l'auditeur des informations utiles concernant les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes commises par les employés, il est peu probable que de tels entretiens fournissent des informations utiles concernant les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes commises par la direction. L'obtention d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, en complément de celles obtenues de la direction, peut s'avérer utile à l'auditeur en lui fournissant une perspective différente de celle de la direction et des responsables de l'élaboration de l'information financière. De tels entretiens peuvent être l'occasion offerte à des personnes de faire passer à l'auditeur une information qui, autrement, ne lui serait pas communiquée. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer quelles autres personnes au sein de l'entité il interroge et la nature de ses demandes. Dans ce cadre, il détermine celles de ces personnes susceptibles de

lui fournir des informations utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

40. L'auditeur s'entretient avec le personnel de l'audit interne, dans les entités où une telle fonction existe. L'entretien vise à obtenir le point de vue des auditeurs internes sur les risques de fraudes, à déterminer si durant l'exercice les auditeurs internes ont mis en œuvre des procédures de contrôle pour détecter des fraudes, à savoir si la direction a répondu positivement aux résultats auxquels ces procédures ont abouti et si les auditeurs internes ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées.

41. Il existe d'autres personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes. Par exemple:

- le personnel opérationnel qui n'est pas directement impliqué dans le processus d'élaboration de l'information financière ;
- des employés à différents niveaux de responsabilité ;
- les employés qui interviennent dans l'initiation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux qui supervisent ou contrôlent ces employés ;
- des conseillers du service juridique interne ;
- le responsable de l'éthique ou son équivalent ; et
- la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraudes.

42. Lors de son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations, l'auditeur fait preuve d'esprit critique, gardant à l'esprit que la direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Il exerce son jugement professionnel pour décider des cas où il est nécessaire de corroborer les réponses obtenues avec d'autres informations. Lorsque les réponses obtenues sont incohérentes, il s'attache à résoudre ces incohérences.

43. L'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leur supervision sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques.

44. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité ont une responsabilité de surveillance des systèmes de contrôle des risques, du contrôle de l'information financière et du respect des textes législatifs. Dans un grand nombre de pays, les pratiques de gouvernement d'entreprise sont bien développées, et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise jouent un rôle actif de surveillance de l'évaluation des risques de fraudes faite par l'entité, ainsi que des contrôles internes mis en place pour réduire les risques spécifiques de fraudes qu'elle a identifiés. Les responsabilités incombant aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction, pouvant varier selon l'entité ou d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne leurs responsabilités respectives, afin d'être à même d'acquérir la connaissance de la supervision exercée par les personnes concernées⁽²⁾. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se confondent avec la direction lorsque cette dernière assume de telles fonctions, ce qui peut être le cas dans les petites entités.

45. La compréhension de la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leurs responsabilités de supervision du processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité, ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques, peut donner à l'auditeur un éclairage sur l'exposition de l'entité à des fraudes provenant de la direction, sur le caractère adéquat des contrôles internes mis en place, ainsi que sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple : en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

⁽²⁾ La Norme ISA 260 « Communications des questions soulevées à l'occasion de l'audit avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 8, précise les personnes avec lesquelles l'auditeur est amené à communiquer lorsque la structure de gouvernement d'entreprise n'est pas définie de façon précise.

46. L'auditeur doit obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations lui permettant de déterminer s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité.

47. L'auditeur procède à ces entretiens dans le but de corroborer les réponses obtenues de la direction à ses demandes d'informations formulées par ailleurs. Lorsqu'il juge que les réponses obtenues sont incohérentes, l'auditeur se procure des éléments probants supplémentaires propres à résoudre ces incohérences. Les entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent également l'aider dans l'identification de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Prise en compte des facteurs de risques de fraudes

48. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit apprécier si les informations obtenues indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes.

49. Le fait que la fraude soit généralement dissimulée peut la rendre très difficile à détecter. Néanmoins, lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur peut relever des événements ou des circonstances qui montrent l'existence d'incitations, de pressions, ou d'opportunités, à commettre une fraude. De tels événements ou circonstances constituent des « facteurs de risque de fraudes ». Par exemple:

- le besoin de satisfaire des attentes de tiers afin d'obtenir des fonds propres peut entraîner des pressions incitant à la fraude,
- l'attribution de primes importantes en cas de réalisation d'objectifs de résultats irréalistes peut constituer une incitation à commettre une fraude, et
- un environnement de contrôle inefficace peut aussi créer une opportunité à commettre une fraude.

Bien que la présence de facteurs de risques n'indiquent pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans des situations où des fraudes ont été

perpétrées. La présence de risques de fraudes peut avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives.

50. Les facteurs de risques de fraudes ne peuvent pas se classer facilement par ordre d'importance. Le caractère significatif de ces facteurs est très variable. Certains de ces facteurs sont présents dans des entités où l'environnement ne présente pas de risques d'anomalies significatives. En conséquence, l'auditeur exercera son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risque 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.

51. Des exemples de facteurs de risques de fraudes relatifs à la présentation d'états financiers mensongers et au détournements d'actifs sont donnés en Annexe 1 à cette Norme. 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 la capacité de justifier l'acte frauduleux. Les facteurs de risques qui dénotent une attitude permettant de justifier un acte frauduleux peuvent ne pas être facilement décelables par l'auditeur. Néanmoins, il peut être à même d'avoir connaissance de telles informations. Bien que les facteurs de risques de fraudes 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. L'auditeur reste donc alerte à d'autres facteurs de risques spécifiques à l'entité qui ne figurent pas dans l'Annexe 1. Tous les facteurs de risques énumérés dans l'Annexe 1 ne sont pas pertinents dans toutes les situations, et certains d'entre eux peuvent revêtir une importance plus ou moins grande dans des entités de taille différente, avec des structures d'actionnariat différentes, dans des secteurs d'activité différents, ou en raison d'autres caractéristiques ou circonstances.

52. La taille, la complexité, et la structure d'actionnariat de l'entité ont une incidence importante sur la prise en compte des facteurs pertinents de risques de fraudes. Par exemple, dans le cas d'une grande entité, l'auditeur tient généralement compte des facteurs qui, de manière générale, limitent les possibilités d'ingérence de la part de la direction, tels que l'efficacité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de celles chargées de la fonction d'audit interne, ainsi que de l'existence et de l'utilisation dans les faits d'un code de

conduite formalisé. De plus, l'évaluation des facteurs de risques de fraudes au niveau d'une unité opérationnelle peut conduire à une appréciation différente de celle portée à l'échelle de l'entité. Dans le cas des petites entités, tout ou partie de ces considérations peuvent être inapplicables ou de moindre importance. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de conduite formalisé mais, à l'inverse, avoir développé une culture interne de communication qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique, accompagné de l'exemple donné par la direction. Le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, un désintéressement de la direction à afficher et à communiquer une attitude positive au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir l'autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraudes commises par les employés. Cependant, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main, peut être l'indice d'une faiblesse potentielle, puisque la direction a la possibilité d'outrepasser les contrôles.

Prise en compte des relations inhabituelles ou inattendues

53. Lors de la mise en œuvre de procédures analytiques afin de d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit prendre en compte les relations inhabituelles ou inattendues susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

54. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier l'existence de transactions ou faits inhabituels, ainsi que des montants, ratios et tendances, susceptibles de mettre en évidence des éléments qui ont une incidence sur les états financiers ou sur l'audit. Lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, l'auditeur anticipe des attentes concernant la corroboration vraisemblable d'éléments, basée sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne. Lorsque cette corroboration vraisemblable avec des montants comptabilisés ou avec des ratios calculés à partir d'éléments comptabilisés, met en évidence des écarts anormaux ou inattendus, l'auditeur les prend en compte pour l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Les procédures analytiques incluent des procédures relatives aux comptes de produits dans le but d'identifier des éléments inhabituels ou inattendus susceptibles de mettre en évidence des risques d'anomalies significatives résultant en des informations financières mensongères, tels que, par

exemple, l'enregistrement de ventes fictives ou de retours clients pouvant révéler l'existence d'accords parallèles occultes.

Prise en compte d'autres informations

55. Lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que de son contrôle interne, l'auditeur doit s'interroger sur le fait de savoir si d'autres informations recueillies indiquent l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

56. En complément des informations obtenues lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, l'auditeur prend en compte les autres informations recueillies concernant l'entité et son environnement qui peuvent lui être utiles pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. La concertation avec les membres de l'équipe affectée à la mission dont il est question aux paragraphes 27-32, peut fournir des informations utiles pour l'identification de tels risques. Par ailleurs, les informations obtenues 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 lors d'une mission d'examen limité de l'information financière intermédiaire, peuvent aussi se révéler pertinentes pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

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

57. Dans sa démarche d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu' au niveau des assertions retenues pour chaque flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. De tels risques étant par principe importants, il doit apprécier en conséquence, dans la mesure où ceci n'a pas déjà été fait, la conception des contrôles mis en place par l'entité et destinés à les prévenir, y compris les activités de contrôle y relatives, et déterminer si ces contrôles ont été mis en place.

58. Pour évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour :

- (a) identifier les risques de fraudes au regard des informations obtenues lors de son évaluation des risques, des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers ;
- (b) établir un lien entre les risques identifiés de fraudes et les erreurs auxquelles ils peuvent conduire au niveau des assertions ;
- (c) examiner l'ampleur des anomalies potentielles, en tenant compte du fait que le risque puisse donner lieu à des anomalies multiples, et de sa probabilité de survenance.

59. Il est important pour l'auditeur d'acquérir la connaissance de la manière dont les contrôles ont été conçus et mis en place par la direction pour prévenir et détecter les risques de fraudes, car ils peuvent traduire les choix faits par celle-ci sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle a décidé de mettre en place, et la nature et l'étendue des risques qu'elle accepte d'assumer. A cette occasion, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à la non séparation des tâches. Ceci est fréquemment le cas dans de petites entités, dans lesquelles le propriétaire assure au jour le jour la supervision des opérations. L'information recueillie à cette occasion peut être également utile à l'auditeur pour identifier les facteurs de risques de fraudes qui peuvent avoir une incidence sur son évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Risques de fraudes dans la comptabilisation des produits

60. La surévaluation des produits d'exploitation (par exemple, l'enregistrement anticipé de revenus ou la prise en compte d'un chiffre d'affaires fictif), ou à l'inverse leur sous-évaluation (par exemple l'enregistrement différé d'un chiffre d'affaires) sont fréquemment la source d'anomalies significatives conduisant à la publication d'informations financières mensongères. En conséquence, l'auditeur présume généralement qu'il existe un risque de fraudes dans ce domaine et s'interroge sur la catégorie de produits, d'opérations ou d'assertions qui peuvent en être la source. Les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes en relation avec la comptabilisation des produits font partie des risques importants et sont à traiter conformément aux paragraphes 57 et 61. L'Annexe 3 donne des exemples de réponses à apporter lorsque

l'auditeur estime qu'il existe un risque de manipulation dans la comptabilisation des produits. Dans les cas où il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme source importante d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur consigne dans ses dossiers les raisons qui fondent sa conclusion, comme indiqué au paragraphe 110.

Réponses aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

61. L'auditeur doit définir une approche globale pour répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue permettent de répondre à ces risques au niveau des assertions.

62. La Norme ISA 330 prévoit que l'auditeur réalise des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à des risques qui ont été jugés significatifs.

63. L'auditeur répond aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes de la manière suivante:

- (a) en définissant une approche globale sur la manière de conduire l'audit, notamment en faisant preuve d'un esprit critique plus aigu, et en procédant à des analyses globales dans le cadre des procédures d'audit spécifiques définies par ailleurs ;
- (b) en définissant une approche répondant aux risques identifiés au niveau des assertions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles à effectuer ;
- (c) en définissant une approche répondant aux risques identifiés concernant la mise en œuvre de certaines procédures d'audit, pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et impliquant le fait que la direction a passé outre les contrôles, et en tenant compte du caractère imprévisible d'une telle action.

64. Un esprit critique plus aigu, en réponse à des risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes se traduit par:

- (a) une sensibilité accrue dans le choix de la nature et dans le volume des pièces justifiant les transactions significatives à examiner ;
- (b) la nécessité de corroborer d'avantage les explications et les déclarations de la direction sur les questions importantes.

65. L'auditeur peut conclure qu'il n'est pas réalisable de concevoir des procédures d'audit qui prennent suffisamment en compte les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Dans ces situations, il en examine les conséquences sur l'ensemble de l'audit (voir paragraphes 89 et 103).

Réponses globales

66. Dans sa définition d'une approche globale pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

- (a) prendre en compte l'affectation et la supervision des collaborateurs ;**
- (b) prendre en compte les politiques comptables retenues par l'entité, et**
- (c) intégrer dans sa démarche des éléments imprévisibles lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.**

67. La connaissance, l'expérience et la compétence des collaborateurs à qui sont assignées des responsabilités importantes sur la mission sont fonction de l'évaluation de l'auditeur du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes pour la mission concernée. Par exemple, il peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes en assignant à la mission d'autres intervenants ayant des connaissances et une expérience spécifique dans certains domaines, tels que des spécialistes de la fraude et des experts en technologie de l'information, ou des collaborateurs de plus grande expérience. En outre, le degré de la supervision prendra en compte l'évaluation de l'auditeur du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et la compétence des membres de l'équipe affectée à la mission réalisant les contrôles.

68. L'auditeur prend en compte les choix de la direction en matière de politiques comptables, en particulier celles relatives à des évaluations subjectives et à des opérations complexes. Il apprécie si ces choix constituent l'indice d'une présentation d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs en influençant leur perception des performances et de la rentabilité de l'entité.

69. Les personnes qui, au sein de l'entité, sont familiarisées avec les procédures d'audit normalement mises en œuvre au cours d'une mission peuvent être plus à même de dissimuler des informations financières mensongères. Par conséquent, l'auditeur incorporera un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre. Ceci peut être réalisé, par exemple, en effectuant des contrôles de substance sur les soldes de comptes ou sur des assertions, non testés autrement du fait de leur faible importance ou du faible niveau de risque, en modifiant le calendrier des contrôles par rapport à ce qui était prévu, en utilisant d'autres méthodes de sondages, ou en effectuant des contrôles dans des sites différents ou sans avoir été annoncés.

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

70. La démarche de l'auditeur pour répondre aux risques identifiés 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 pertinents ou pour obtenir des corroborations supplémentaires. Ceci pourra affecter à la fois les procédures d'audit à réaliser et leur inter-action entre elles. Il peut être fait davantage appel à l'observation physique ou à l'inspection de certains actifs, ou l'auditeur peut décider de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour analyser d'avantage d'opérations contenues dans des comptes significatifs ou dans des fichiers électroniques. En complément, l'auditeur peut concevoir des contrôles en vue de corroborer davantage d'informations entre elles. Par exemple, si l'auditeur relève que la direction est sous pression pour atteindre des objectifs de résultats, il peut exister un risque que cette dernière augmente

artificiellement le chiffre d'affaires en signant des contrats incluant des termes qui ne répondent pas aux critères d'enregistrement d'une vente, ou en facturant des ventes avant la livraison effective du produit. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, prévoir des confirmations externes qui non seulement confirment le montant de la créance à recevoir, mais également des informations sur les conditions de la vente : la date, les droits de retour ou les termes de transfert de propriété. En outre, l'auditeur peut également juger efficace, en complément des confirmations externes, de s'enquérir auprès du personnel non-financier de l'entité de tout changement dans les conditions de vente et des termes de livraison.

- le calendrier des contrôles de substance peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que la réalisation de contrôles de substance à, ou à une date proche de, la clôture appréhendera mieux un risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut conclure que, compte tenu des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, les procédures d'audit permettant d'extrapoler les conclusions tirées des contrôles effectués à une date intérimaire, à la date de clôture, pourraient ne pas être efficaces. A l'inverse, dès lors qu'une anomalie intentionnelle, résultant par exemple de l'enregistrement incorrect des ventes, peut trouver son origine dans une période intercalaire, l'auditeur peut décider d'effectuer des contrôles de substance sur des opérations réalisées plutôt durant la période ou tout au long de la période.
- l'étendue des contrôles mis en œuvre pour répondre à l'évaluation faite du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. Par exemple, en accroissant la taille de l'échantillonnage ou en effectuant des procédures analytiques plus détaillées peut être approprié. De même, le recours à des techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre d'effectuer des tests plus étendus sur des transactions traitées électroniquement ou sur des fichiers informatiques. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir d'un fichier maître informatique, pour extraire des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.

71. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes affectant les quantités en stock, un examen de la comptabilité stock de l'entité peut aider à identifier les sites ou les articles qui nécessitent une attention particulière durant, ou après, la prise de

l'inventaire physique. Un tel examen peut conduire à la décision d'observer la prise d'inventaire physique dans certains sites de façon impromptue, ou de procéder à des comptages dans tous les sites à la même date.

72. L'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte plusieurs postes ou plusieurs assertions, y compris l'évaluation des actifs, des estimations relatives à des opérations spécifiques (telles que des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité), des comptes de passif (telles que les provisions pour retraites ou autres avantages liés aux pensions, ou pour risques environnementaux). Le risque peut également être lié à des modifications importantes dans les hypothèses retenues pour des estimations récurrentes. Les informations recueillies lors de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement peuvent aider l'auditeur dans son évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction ainsi que des jugements et des hypothèses sous-jacents. L'examen rétrospectif de jugements et hypothèses similaires de la direction, portant sur des estimations des périodes précédentes, peut également être utile pour fournir un éclairage sur le caractère raisonnable de ceux retenus dans des estimations de la période en cours.

73. Des exemples de procédures d'audit possibles pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes sont donnés en Annexe 2 à cette Norme. Cette annexe fournit des exemples de contrôles répondant à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs.

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

74. Ainsi que le mentionne le paragraphe 19, la direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude puisqu'ils sont en mesure de manipuler directement ou indirectement les enregistrements comptables et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent par ailleurs opérer efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles peut varier d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités et représente un risque important d'anomalies significatives provenant de fraudes. En conséquence, outre l'approche globale pour répondre au risque d'anomalies significatives provenant de fraudes, et en plus des travaux effectués

pour répondre à ce risque au niveau des assertions, l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit pour répondre également au risque de contournement par la direction des contrôles mis en place dans l'entité.

75. Les paragraphes 76-82 décrivent les procédures d'audit permettant de répondre au risque de contournement des contrôles par la direction. En dehors des procédures décrites, l'auditeur prend également en compte le fait qu'il puisse exister des risques particuliers que la direction passe outre les contrôles en place pour lesquels il est alors nécessaire de réaliser d'autres contrôles que ceux prévus par les procédures décrites dans ces paragraphes.

76. Pour répondre au risque que la direction passe outre les contrôles mis en place dans l'entité, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit destinées à :

- (a) tester le caractère approprié des écritures comptables courantes et autres écritures enregistrées à l'occasion de l'établissement des états financiers ;**
- (b) apprécier les estimations comptables pour déceler les écarts anormaux pouvant donner lieu à des anomalies significatives provenant de fraudes ; et**
- (c) comprendre la justification économique de transactions importantes qui lui semblent être en dehors des activités ordinaires de l'entité, ou qui lui apparaissent être inhabituelles compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement.**

Écritures comptables courantes et autres écritures

77. Les anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers résultent fréquemment de manipulations dans le processus d'établissement d'informations financières par l'enregistrement d'écritures comptables incorrectes ou non autorisées tout au long de l'exercice ou à la date de clôture, ou par des ajustements dans les états financiers qui ne résultent pas d'écritures comptables enregistrés dans les comptes, tels que des ajustements ou des reclassements pris en compte seulement en consolidation. En définissant et en mettant en oeuvre des procédures d'audit dans le but de tester le caractère approprié des écritures

comptables courantes et des autres écritures enregistrées lors de l'établissement des états financiers, l'auditeur:

- (a) acquiert la connaissance du processus d'élaboration de l'information financière et des contrôles exercés sur l'enregistrement des écritures comptables courantes et des autres écritures ;
- (b) apprécie la nature des contrôles exercés sur l'enregistrement des écritures comptables courantes et des autres écritures et détermine s'ils sont effectivement mis en œuvre ;
- (c) s'enquiert auprès du personnel de l'entité impliqué dans le processus d'élaboration de l'information financière de l'existence d'écritures comptables inappropriées ou de dérogations au processus d'enregistrement des écritures comptables courantes et des autres écritures ;
- (d) fixe le calendrier de ses contrôles ; et
- (e) identifie et sélectionne les écritures comptables courantes et les autres écritures qu'il juge nécessaire de vérifier.

78. Pour identifier et sélectionner les écritures comptables courantes et les autres écritures à vérifier, et afin de déterminer la méthode la plus appropriée pour examiner les documents justifiant ces écritures, l'auditeur prend en compte les éléments suivants:

- *son évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes* - la présence de facteurs de risques de fraudes et les autres informations recueillies dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes peut aider l'auditeur à identifier les types d'écritures comptables courantes et autres écritures qu'il convient de sélectionner dans un but de contrôle.
- *les contrôles internes mis en œuvre sur les écritures comptables courantes et les autres écritures* – des contrôles effectifs sur la préparation et la passation des écritures comptables courantes ou d'autres écritures peuvent réduire l'étendue des contrôles de substance, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité des contrôles internes.

- *le processus d'établissement des informations financières et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* – dans beaucoup d'entités, le traitement des opérations courantes comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même façon, l'enregistrement comptable des écritures courantes ou d'autres écritures peut comporter des tâches et 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 courantes ou les autres écritures peuvent exister que sous forme électronique.
- *les caractéristiques des écritures comptables ou autres écritures frauduleuses* – des écritures comptables ou autres écritures inappropriées ont souvent des caractéristiques très particulières. Ces caractéristiques peuvent concerner (a) des écritures enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, des écritures atypiques ou enregistrées dans des comptes rarement utilisés, (b) des écritures initiées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, (c) des écritures comptabilisées en fin de période ou post-clôture avec peu ou pas de justification ou de description, (d) des écritures passées sans numéro de compte avant ou au cours de l'établissement des états financiers et, (e) des écritures contenant des chiffres ronds ou à terminaison constante.
- *la nature et la complexité des comptes* – des écritures comptables ou des écritures inappropriées peuvent être enregistrés dans des comptes qui (a) comportent des transactions complexes ou de nature inhabituelle, (b) contiennent des estimations comptables et des écritures de clôture importants, (c) ont comporté des anomalies dans le passé, (d) n'ont pas été analysés en temps voulu ou comportent des différences non expliquées, (e) incluent des transactions intra-groupe, ou (f) sont liés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalie significative provenant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou divisions, la nécessité de sélectionner des écritures comptables dans plusieurs des sites est prise en compte.
- *Les écritures comptables ou autres ajustements traités en dehors des activités ordinaires* – des écritures comptables inhabituelles peuvent ne pas être soumises au même niveau de contrôles internes que celui auquel sont soumises les écritures

utilisées régulièrement pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les paiements.

79. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests qu'il entend effectuer sur les écritures comptables courantes et les autres écritures. Les écritures comptables et écritures de caractère frauduleux étant souvent enregistrés à la clôture d'un exercice, la sélection portera généralement sur les écritures et les ajustements enregistrés en fin de période. Cependant, des anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers pouvant aussi survenir en cours de période et être accompagnées d'efforts importants pour dissimuler la manière dont la fraude a été perpétrée, l'auditeur s'interroge également sur la nécessité de procéder à des tests sur des écritures comptables courante et sur d'autres écritures tout au long de la période.

Estimations comptables

80. Lors de l'établissement des états financiers, la direction est amenée à exercer un certain nombre de jugements et à retenir des hypothèses sur lesquels reposent des estimations comptables significatives et à assurer le suivi régulier du caractère raisonnable de telles estimations. La présentation d'informations financières mensongères résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. En appréciant les estimations comptables pour détecter les écarts pouvant conduire à des anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur :

- (a) examine si les différences entre les estimations les mieux supportées par des éléments probants et celles retenues dans les états financiers, même si, pris individuellement, elles apparaissent raisonnables, indiquent une volonté de la direction à vouloir biaiser l'information, auquel cas il revoit les estimations dans leur ensemble ; et
- (b) procède à une revue rétrospective des jugements de la direction et des hypothèses relatives à des estimations comptables significatives retenues pour l'établissement des états financiers de l'exercice précédent. L'objectif de cette revue est de déterminer si il existe des indications que la direction a voulu biaiser l'information, et non de remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur l'exercice précédent et fondé sur les informations disponibles à l'époque.

81. Si l'auditeur identifie une volonté de la part de la direction de biaiser l'information au travers des estimations comptables, il évalue si les circonstances qui en sont à l'origine présentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il détermine si la volonté de la direction, dans la préparation de ces estimations comptables, va dans le sens d'une sous-évaluation ou d'une surévaluation systématique des provisions, soit dans le but de lisser les résultats sur une ou plusieurs périodes, ou, au contraire, pour atteindre un niveau de résultat fixé afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité.

Justification économique de transactions importantes

82. L'auditeur analyse la justification économique des transactions importantes qui n'entrent pas dans le cadre des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent être inhabituelles compte tenu de sa connaissance de l'entité et de son environnement et des autres informations obtenues dans le cadre de l'audit. L'objectif de cette analyse est d'apprécier si la justification (ou l'absence de justification) laisse à penser que ces opérations ont été réalisées dans le but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. Pour procéder à cette analyse, l'auditeur s'intéresse aux points suivants:

- la forme exagérément complexe des transactions (par exemple : une transaction impliquant de multiple entités au sein d'un groupe ou avec de multiples tiers non liés) ;
- l'absence de révélation par la direction de la nature et de la comptabilisation de ces transactions aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou l'absence de documentation ;
- une importance plus marquée de la direction pour un traitement comptable particulier de la transaction plutôt qu'à sa substance économique ;
- l'examen et l'approbation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité des transactions avec des parties liées non consolidées, y compris les entités *ad hoc* ;

- des transactions impliquant des parties liées jusqu'à présent inconnues, ou des tiers qui n'ont ni la taille, ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité auditée.

Evaluation des éléments probants

83. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, apprécie si l'évaluation initiale du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, reste valable. Cette évaluation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement professionnel de l'auditeur. Elle peut lui apporter un éclairage supplémentaire sur le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. Dans le cadre de cette évaluation, l'auditeur s'interroge sur le niveau suffisant des échanges d'informations, ou sur des situations révélatrices de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, qui ont eu lieu avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission tout au long de celle-ci.

84. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Au fur et à mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit planifiées, il peut avoir connaissance d'informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles il avait fondée son appréciation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut, par exemple, découvrir des incohérences dans les enregistrements comptables ou se trouver confronté à des éléments probants contradictoires ou manquants. De même, les relations entre l'auditeur et la direction peuvent devenir problématiques ou inhabituelles. L'Annexe 3 à cette Norme donne des exemples de situations indiquant la possibilité de fraudes.

85. Pour fonder une conclusion générale sur la cohérence des états financiers pris dans leur ensemble avec sa connaissance de l'entité, l'auditeur doit apprécier si les procédures analytiques mises en œuvre à la fin ou peu avant la fin de l'audit, indiquent l'existence d'un risque auparavant non identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Déterminer des tendances et des relations particulières susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives demande l'exercice d'un jugement professionnel. Notamment, les opérations inhabituelles concernant la reconnaissance des produits et des revenus en fin d'exercice nécessitent une attention particulière. Elles peuvent concerner, par exemple, des

montants importants et tout à fait inhabituels de produits enregistrés dans les dernières semaines de l'exercice, ou des transactions inhabituelles, ou encore des montants de revenus qui sont incohérents avec l'évolution des flux de trésorerie provenant des activités courantes.

86. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit s'interroger sur la possibilité que cette anomalie puisse constituer l'indice d'une fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, en particulier la fiabilité des déclarations de la direction.

87. L'auditeur ne peut pas présumer qu'une fraude détectée constitue un cas isolé. Il apprécie également si les anomalies relevées peuvent constituer l'indice d'un risque plus important d'anomalies significatives provenant de fraudes dans un site donné. Ainsi, des anomalies nombreuses dans un site donné, quand bien même l'effet cumulé n'est pas significatif, peuvent constituer l'indice d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

88. Si l'auditeur estime qu'une anomalie est, ou peut être, la conséquence d'une fraude, mais que son impact sur les états financiers n'est pas significatif, il en évalue les implications et plus particulièrement celles liées à la position hiérarchique de la, ou des, personne(s) impliquée(s). Par exemple, une fraude impliquant des détournements d'espèces à partir d'un fond de caisse, est généralement peu significative pour l'auditeur dans son évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes car la gestion des espèces en caisse et leur montant limitent la perte potentielle et parce que la garde de ces fonds est en général confiée à des personnes se situant à un niveau hiérarchique peu élevé. A l'inverse, si la question concerne des personnes d'un niveau hiérarchique plus élevé, même si les montants en cause ne sont pas significatifs au regard des états financiers, ceci peut être révélateur d'un problème plus général lié, par exemple, à des problèmes d'intégrité de la direction. Dans de telles circonstances, l'auditeur ré-apprécie son évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et son impact sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit pour répondre à ce risque. Il s'interroge également sur la qualité des éléments probants recueillis précédemment dès lors qu'il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations de la direction, ainsi que sur l'authenticité et la fiabilité des enregistrements comptables. A cet effet, il prend aussi en considération la possibilité d'une collusion impliquant les employés, la direction et des tiers.

89. Lorsque l'auditeur conclut que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure sur ce point, il doit en analyser les conséquences sur l'audit. La Norme ISA 320 « Caractère significatif en matière d'audit » et la Norme ISA 700 « Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général » précisent les modalités d'appréciation et de traitements des anomalies, ainsi que leur incidence sur le rapport de l'auditeur.

Déclarations de la direction

90. L'auditeur doit obtenir de la direction des déclarations écrites par lesquelles :

- (a) elle reconnaît sa responsabilité dans la conception et la mise en place de contrôles internes destinés à prévenir et à détecter les fraudes ;**
- (b) elle confirme lui avoir communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives provenant de fraudes ;**
- (c) elle déclare lui avoir signalé tous les faits liés à des fraudes commises dans l'entité ou suspectées dont elle a eu connaissance et impliquant:**
 - (i) les dirigeants,**
 - (ii) des employés ayant un rôle-clé dans le dispositif de contrôle interne, ou**
 - (iii) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers, et**
- (d) elle confirme lui avoir 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 employés, des anciens salariés, des analystes, le régulateur ou autres.**

91. La Norme ISA 580 « Déclarations de la direction », fournit des précisions concernant l'obtention de déclarations de la direction considérées nécessaires par l'auditeur dans le cadre de l'audit. En reconnaissant sa responsabilité dans l'établissement des états financiers, il est

importe également que la direction, quelle que soit la taille de l'entité, prenne acte de sa responsabilité dans la conception et la mise en place de contrôles internes destinés à prévenir et à détecter la fraude.

92. Du fait de la nature même de la fraude et de la difficulté pour l'auditeur à détecter dans les états financiers les anomalies significatives provenant de fraudes, il est important que celui-ci obtienne des déclarations écrites de la direction lui confirmant qu'elle lui a bien communiqué le résultat de son évaluation sur le risque d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes et tout fait dont elle a connaissance affectant l'entité, lié à une fraude commise, suspectée ou alléguée.

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

93. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité d'une fraude, il doit informer la direction à un niveau hiérarchique approprié, dès que possible, des faits relevés.

94. Lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants sur l'existence ou la possibilité 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 par un salarié de l'entité occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). Pour déterminer le niveau hiérarchique approprié auquel il convient de signaler 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 de la personne qui semble être impliquée dans la fraude suspectée.

95. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude impliquant:

(a) la direction,

(b) des employés ayant un rôle-clé dans le dispositif de contrôle interne, ou

(c) d'autres personnes dès lors que la fraude a un impact significatif sur les états financiers, il doit communiquer ces faits dès que possible aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

96. La communication que fait l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être orale ou écrite. La Norme ISA 260 « Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise » donne des précisions quant aux facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer si sa communication est orale ou écrite. Du fait de la nature et de la sensibilité d'un sujet tel qu'une fraude mettant en cause les dirigeants au plus au niveau, ou une fraude qui résulte dans des anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur rend compte de ces faits dès que possible et s'interroge sur la nécessité de le faire par écrit. Lorsqu'il suspecte une fraude impliquant la direction, il communique ses doutes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et s'entretient avec elles de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour compléter l'audit.

97. Lorsque l'intégrité ou l'honnêteté des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en doute, l'auditeur envisage de demander une consultation juridique pour l'aider à décider de l'action à prendre la mieux appropriée.

98. Dès le début de l'audit, l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se mettent d'accord sur la nature et l'étendue des communications qu'il fera sur les fraudes dont il aura connaissance et impliquant les employés, autre que la direction, et n'entraînant pas d'anomalies significatives.

99. L'auditeur doit communiquer, dès que possible, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses importantes dans la conception et la mise en œuvre des contrôles internes destinés à prévenir et à détecter les fraudes qu'il a relevées lors de son audit.

100. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes, résultant du fait que la direction n'a pas exercé de contrôle ou que les contrôles mis en place ne sont pas appropriés, ou lorsque l'auditeur estime qu'il y a une faiblesse significative dans le processus d'évaluation des risques par la direction, il intègre ces

points dans sa communication des questions touchant à l'audit et d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir Norme ISA 260).

101. L'auditeur doit apprécier s'il existe d'autres questions ayant trait à la fraude qu'il convient de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁽³⁾. Il peut s'agir de questions concernant, par exemple:

- des interrogations sur la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude, et le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives ;
- le manquement de la direction à corriger de manière appropriée les faiblesses significatives identifiées dans le contrôle interne ;
- le manquement de la direction à répondre par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- l'évaluation que fait 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 l'établissement d'informations financières mensongères, tels que, par exemple, lorsque des méthodes comptables retenues et appliquées font apparaître une manipulation possible des résultats par la direction 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 l'exhaustivité des autorisations d'opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

⁽³⁾ Pour de plus amples détails sur cette question, voir la Norme ISA 260 « Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphes 11-12.

Communications avec les autorités de contrôle et de tutelle

102. La responsabilité professionnelle de l'auditeur de tenir confidentiel toute information sur son client peut l'empêcher de communiquer la fraude à des tiers à l'entité. Dans une telle circonstance, il envisagera d'obtenir une consultation juridique afin de déterminer l'action appropriée à entreprendre. La responsabilité de l'auditeur sur le plan juridique varie d'un pays à l'autre et, dans certaines situations, les statuts, les textes législatifs ou les tribunaux peuvent déroger au devoir de confidentialité. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a une obligation statutaire de communiquer la survenance de fraude aux autorités de contrôle. De même, dans d'autres pays, l'auditeur a le devoir de révéler les anomalies constatées aux autorités dans les cas où la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont failli à leurs obligations en ne prenant pas d'actions correctives.

Situation qui conduit l'auditeur à remettre en cause la poursuite de la mission

103. Si, en raison de l'existence d'anomalies provenant de fraudes ou de fraudes suspectées, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission, il doit:

- (a) prendre en compte les règles professionnelles et s'interroger sur sa responsabilité au plan légal dans un tel cas, notamment sur ses obligations d'informer les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, les autorités de contrôle,**
- (b) envisager la possibilité de démissionner, et**
- (c) s'il démissionne:**
 - (i) s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction à un niveau de responsabilité approprié et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et**

- (ii) s'interroger sur ses obligations professionnelles et légales d'avoir à communiquer cette démission et ses motifs aux personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur, ou, dans certains cas, avec les autorités de contrôle.**

104. Les circonstances exceptionnelles dont il s'agit peuvent se produire lorsque, par exemple:

- (a) l'entité n'a pas pris les actions correctrices pour remédier à la fraude que l'auditeur considère comme nécessaires, même si elle n'est pas significative au regard des états financiers,
- (b) son évaluation du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et les conclusions des contrôles effectués révèlent un risque important de fraudes significatives et diffuses,
- (c) l'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

105. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se rencontrer, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la démission de l'auditeur se justifie. Cette décision est affectée par des facteurs tels que l'implication de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans la fraude (ce qui peut affecter la fiabilité des déclarations de la direction), ainsi que les conséquences de l'association de son nom à l'entité.

106. Dans de telles situations, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales mais qui peuvent varier d'un pays à l'autre. Dans certains pays, il peut être fondé à, ou tenu de, faire une déclaration ou de rendre compte à la, ou les, personne(s) l'ayant nommé, ou dans certains autres, aux autorités de contrôle et de tutelle. Etant donné la nature même de ces situations et de la nécessité d'examiner les obligations légales qui leur sont liées, l'auditeur envisagera de demander une consultation juridique avant de décider de sa démission et déterminera l'action la plus appropriée de le faire, y compris la possibilité d'avoir à communiquer sa décision aux actionnaires, aux autorités de contrôle et de tutelles et à d'autres tiers⁽⁴⁾.

⁽⁴⁾ Le *Code d'Ethique des comptables professionnels* de l'IFAC fournit des indications sur la communication avec l'auditeur successeur proposé.

Documentation

107 La documentation sur la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives, requise par le paragraphe 122 de la Norme ISA 315, doit comprendre:

- (a) les décisions importantes prises au cours des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ; et**
- (b) les risques identifiés, ainsi que ceux évalués, d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et au niveau des assertions.**

108. La documentation sur les réponses apportées par l'auditeur à l'évaluation du risque d'anomalies significatives requise par le paragraphe 73 de la Norme ISA 330 doit inclure:

- (a) les réponses globales aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions, et**
- (b) les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris de celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.**

109. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de contrôle et de tutelle et à d'autres tiers.

110. Lorsque 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 consigner dans ses dossiers les raisons motivant cette conclusion.

111. L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour déterminer l'étendue de la documentation nécessaire relative à ces questions.

Date d'entrée en vigueur

112. La présente Norme ISA est applicable à l'audit des états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2004.

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 révélées:

(a) incitations/pressions, (b) opportunités, et (c) comportement/justification. Bien que les facteurs de risques couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risques ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, de ses caractéristiques propres concernant la détention du capital de l'entité, ou autres. 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.

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

Exemples de facteurs de risques relatifs à des anomalies **résultant de** la présentation d'informations financières mensongères

Incitations/Pressions

1. Structure financière ou rentabilité affectées par les conditions économiques, le marché ou le mode d'exploitation de l'entité, par des faits tels que:

- 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 de la technologie, l'obsolescence des produits, les taux d'intérêts ;
- une baisse importante dans la demande et une récession du secteur d'activité ou de l'économie en générale ;
- des pertes d'exploitation faisant peser le spectre d'un dépôt de bilan, d'une fermeture ou d'une OPA hostile ;
- des cash-flows opérationnels négatifs récurrents ou l'incapacité à générer des cash-flows opérationnels tant bien même l'entité dégage un résultat positif et des résultats nets en croissance ;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale comparée à celle des autres entreprises du même secteur ;
- des nouvelles règles comptables, statutaires ou réglementaires.

2. Pression excessive sur la direction de devoir atteindre des objectifs demandés ou attendus des tiers, tels que:

- une rentabilité ou un niveau d'activité attendus des analystes financiers, des investisseurs institutionnels, des créditeurs importants ou d'autres tiers (en particulier si ces attentes sont indûment agressives ou irréalistes), y compris celles créées par la direction par, notamment, des communiqués de presse ou des messages dans les rapports annuels optimistes ;
- le besoin d'obtenir du financement par emprunts ou en fonds propres pour rester compétitif, pour financer la recherche et le développement ou pour l'investissement productif ;

- la faible marge de manœuvre pour faire face à des obligations d'échanges de titres, au remboursement de la dette ou aux obligations relatives aux respects des clauses des emprunts ;
- des effets négatifs réels ou perçus résultant de la publication de mauvais résultats financiers sur des opérations importantes en cours, tels que des regroupements d'entreprises ou des contrats à venir.

3. Informations disponibles faisant état d'une situation financière personnelle des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, altérée par les performances de l'entité et résultant du fait:

- d'une participation significative au capital de l'entité ;
- qu'une part significative de leur rémunération (par exemple par le biais du bonus, des stock-options, ou d'accords de rémunération différée) dépend des objectifs agressifs fixés au regard de la cotation de l'action, des résultats opérationnels, de la situation financière ou des cash-flows générés⁽⁵⁾ ;
- des cautions personnelles données pour garantir les dettes de l'entité.

4. Pression excessive sur la direction ou les cadres opérationnels pour satisfaire à des objectifs établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des objectifs de ventes ou de profitabilité.

Opportunités

1. Le secteur d'activité ou les opérations menées par l'entité créent des opportunités de perpétrer des fraudes conduisant à la présentation d'informations financières mensongères; celles-ci peuvent provenir:

⁽⁵⁾ Des 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 significatives pour l'entité pris dans son ensemble.

- de transactions importantes avec les 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 ;
- d'une situation financière solide ou d'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 résulter dans des transactions 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 engendrent des incertitudes difficiles à corroborer ;
- des opérations importantes, inhabituelles ou excessivement complexes, notamment celles réalisées en fin de période qui posent le problème de la « Prééminence de la substance sur la forme (*substance over forme*) » ;
- des opérations importantes réalisées à l'étranger ou à un 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 à priori ;
- des comptes en banque importants, ou des filiales ou succursales dans des paradis fiscaux que rien, au plan des affaires, ne justifie à priori ;

2. Gestion inefficace de la direction illustrée par les faits suivants:

- direction entre les mains d'une seule personne ou dominée par un petit groupe de personnes (dans une entité autre qu'une entité unipersonnelle), sans moyen de contrôles alternatifs ;
- manque de supervision des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur le processus d'élaboration de l'information financière et le contrôle interne.

3. Organigramme complexe ou changeant fréquemment, illustrés par les faits suivants:

- difficulté de comprendre l'organisation ou d'identifier les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- structure d'organisation extrêmement complexe impliquant des entités avec des formes juridiques non usuelles ou des liens hiérarchiques de direction inhabituels ;
- niveau de rotation élevé des cadres supérieurs, des conseils juridiques ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

4. Composants du contrôle interne déficients du fait:

- du suivi inadéquat des contrôles, y compris sur les contrôles automatisés et ceux touchant à l'élaboration de l'information financière intermédiaire (lorsque qu'une publication externe est requise) ;
- niveau de rotation élevé des collaborateurs, ou recrutement de personnel comptable, auditeurs internes ou informaticiens, inefficace ;
- système comptable et de gestion non efficient, y compris les situations impliquant des faiblesses dans le contrôle interne.

Comportement/Justification

- communication, mise en œuvre, matérialisation ou suivi inefficaces des valeurs ou des règles d'éthique de l'entité par la direction ou communication inappropriée de ces valeurs et des règles d'éthique ;
- intérêt excessif de la direction pour les questions non financières ou préoccupation marquée dans la sélection d'options comptables ou dans la détermination d'estimations significatives ;

- historique connu de violations des règles du marché ou d'autres textes législatifs ou réglementaires, ou poursuites à l'encontre de l'entité, de ses cadres supérieurs ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour fraudes ou violations aux textes législatifs ou réglementaires ;
- intérêt marqué de la direction à maintenir ou augmenter la cote de l'action ou les profits ;
- pratique de la direction à s'engager vis-à-vis des analystes financiers, des créiteurs et autres tiers, sur des prévisions agressives et irréalistes ;
- manquement de la direction à corriger sans délai les faiblesses de contrôle interne identifiées ;
- habitude de la direction à utiliser des moyens inappropriés pour minimiser les résultats affichés pour des raisons fiscales ;
- moral des cadres supérieurs affecté ;
- propriétaire-dirigeant mélangeant ses affaires personnelles et celles de l'entité ;
- désaccord entre associés dans une entité fermée ;
- attitude récurrente de la direction à justifier de traitements comptables marginaux ou inappropriés considérant qu'ils ne sont pas significatifs ;
- relations entre la direction et l'auditeur en place ou l'auditeur précédent tendues, tels que les faits suivants peuvent le révéler :
 - o désaccords fréquents avec l'auditeur en place ou l'auditeur précédent sur des questions comptables, d'audit ou de présentation d'informations financières,
 - o demandes irraisonnables faites à l'auditeur, telles que contraintes de temps irréalistes pour achever l'audit ou l'émission de son rapport,

- restrictions formelles ou informelles imposées à l'auditeur limitant de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou à des informations, ou la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise,
- inclinaison dominante de la direction à imposer ses vues à l'auditeur, particulièrement pour tenter de l'influencer dans l'étendue de ses travaux, ou dans 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 provenant 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 résultant de la présentation d'informations financières mensongères peuvent également être présents dans le cas de détournements d'actifs. Par exemple, une gestion inefficace de la direction et des faiblesses de contrôle interne peuvent être la cause soit de la présentation d'informations financières mensongères, soit de détournements d'actifs. Les exemples qui suivent concernent les facteurs de risques relatifs aux détournements d'actifs.

Incitations/Pressions

1. Des engagements financiers personnels peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou aux autres actifs susceptibles de vol pour s'accaparer ces actifs,
2. Des relations antagonistes entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou autres actifs susceptibles de vol peuvent créer une motivation pour ces employés à détourner ces actifs. Les causes de relations antagonistes peuvent résulter :

- du licenciement annoncé ou anticipé d'employés ;

- des changements récents ou anticipés dans la rémunération du personnel ou les plans de participation aux résultats ;
- de promotions internes, de la rémunération ou d'autres incitations financières incohérentes avec les attentes.

Opportunités

1. Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs aux 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 petits en taille, mais importants en valeur ou font l'objet de demandes fréquentes ;
- des actifs sont facilement convertibles, tels que des obligations au porteur, des diamants ou des microprocesseurs ;
- des immobilisations corporelles sont de petites tailles, négociables ou ne portent pas l'identification de leur propriétaire.

2. 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 cadres supérieurs, tels que les frais de voyages ou autres remboursements de frais,
- supervision inadéquate de la direction sur les employés responsables des actifs par exemple supervision ou gestion inadéquate de sites éloignés,

- sélection inadéquate des demandes d'embauche du personnel ayant accès aux actifs ;
- recensement inadéquat de l'inventaire des actifs ;
- système d'autorisation et d'approbation des transactions inadéquat (par exemple des achats) ;
- système inadéquat de sauvegarde physique des espèces, des titres, de l'inventaire 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 marchandise ;
- vacances non obligatoires pour les employés assumant des fonctions vitales de contrôle ;
- connaissance insuffisante des dirigeants de la technologie de l'information, ce qui permet au personnel informatique de commettre des détournements ;
- contrôles d'accès aux traitements informatisés inadéquats, y compris les contrôles sur les états informatiques d'anomalies et leur revue.

Comportement/Justification

- indifférence au besoin d'assurer le suivi des risques relatifs aux détournements d'actifs, ou de les réduire ;
- désintérêt pour le contrôle interne sur le détournement d'actifs en passant outre les contrôles en place ou en ne corrigeant pas les faiblesses de contrôle interne identifiées ;

- attitude indiquant un manque d'intérêt ou de satisfaction dans l'entité ou dans la façon dont elle traite ses employés ;
- changement d'attitude ou de style de vie qui peut indiquer qu'un détournement d'actif a été commis ;
- tolérance pour des petits vols sans importance.

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

Les exemples qui suivent décrivent les procédures d'audit répondant au risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes résultant soit d'informations financières mensongères ou de détournement d'actifs. Bien que ces procédures couvrent un large éventail de situations, elles ne reflètent que des exemples et, par voie de conséquence, peuvent ne pas être les mieux appropriées, voire nécessaires, dans chaque cas particulier. De même, l'ordre dans lesquelles elles sont décrites n'a pas pour but de refléter leur importance relative.

Prise en compte du risque 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 imbrication ou les circonstances identifiées, les soldes de comptes concernés, les flux d'opérations, ainsi que les assertions qui peuvent être concernées.

La liste suivante donne des exemples spécifiques de réponses répondant à ces risques:

- visite des sites ou mise en œuvre de certains tests sur une base surprise ou 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 précise sur une base surprise.
- demande pour 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 sous contrôle. Par exemple, confirmation verbale des clients et des fournisseurs en complément des confirmations écrites adressées, envoi de demandes de confirmations à des tiers spécifiques à

l'intérieur d'une organisation identifiée, ou obtention d'informations complémentaires ou différentes de celles habituellement demandées.

- 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 montant ou leur nature.
- examen, pour les transactions significatives ou inhabituelles, notamment celles enregistrées à la clôture ou à une date proche de la clôture, de celles réalisées avec des parties liées et de leur source de financement permettant de les justifier.
- mise en œuvre de contrôles analytiques de substance sur une base déconsolidée. Par exemple, comparaison des ventes et du coût des ventes par site, par ligne de produits ou par mois par rapport aux attentes de l'auditeur.
- entretiens avec le personnel dans les secteurs de l'entité 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, les contrôles permettent de répondre à ce risque.
- lorsque d'autres auditeurs interviennent pour l'audit des états financiers d'une ou plusieurs filiales, divisions ou succursales, entretiens avec ceux-ci de l'étendue des travaux nécessaires pour répondre au risque d'anomalies significatives provenant de fraudes relatives à des opérations ou des activités entre ces sociétés intra-groupe.
- lorsque le recours à un expert devient particulièrement important pour un poste des états financiers sur lequel un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes est jugé à un niveau élevé, examen approfondi de certaines ou de toutes les hypothèses retenues par l'expert, les méthodes utilisées et les résultats, pour apprécier le caractère raisonnable de ceux-ci, ou pour décider de demander l'avis d'un second expert dans ce but.
- 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 ou empruntes de

jugement, par exemple des estimations de retours marchandises, se sont dénouées au cours de l'exercice.

- vérification d'analyses de comptes ou autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux pouvant avoir été faits à des dates intercalaires durant la période.
- mises en œuvre de techniques assistées par ordinateur, telle que la recherche d'éléments dans une population en vue de les vérifier pour détecter des anomalies.
- tests de la fiabilité des documents produits par l'informatique ou des transactions informatisées.
- obtention d'éléments probants complémentaires de source externe à l'entité contrôlée.

Réponses spécifiques – Anomalies résultant de la présentation d'informations financières mensongères

Des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives résultant de la présentation d'états financiers mensongers sont donnés ci-après:

Comptabilisation des produits

- mise en œuvre de procédures de substance analytiques concernant les revenus sur une base déconsolidée; par exemple, comparaison des revenus mois par mois, par ligne de produits ou par division avec les mêmes périodes de l'exercice précédent. L'utilisation de techniques assistées par ordinateur peut être utile dans ce domaine pour identifier des sources de revenus ou des opérations inhabituelles ou inattendues.
- confirmation auprès des clients de certaines clauses des contrats et l'absence d'accords parallèles, dès lors que le traitement comptable est souvent influencé par ces clauses ou ces avenants ou que le fondement de certaines ristournes ou la période à laquelle elles se rapportent est souvent mal justifié. Par exemple, les critères de réception de la marchandises ou d'acceptation du service, les termes de transfert de propriété (livraison) et de paiement, l'absence ou non d'obligations après-vente, le droit de retour de la marchandise, les garanties de reprise, ou encore l'annulation de la vente et le droit à remboursement, sont souvent des critères qu'il convient de prendre en compte dans ces situations.
- enquête auprès du personnel de ventes ou des commerciaux de l'entité, ou du conseil juridique interne, sur leur connaissance de ventes ou d'expéditions proches de la date de clôture de la période, faites à des termes ou à des conditions inhabituels.
- 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 de mise en œuvre de contrôles des procédures de césure entre exercices des ventes et de l'inventaire.

- dans le cas où les opérations de ventes sont saisies électroniquement, ou traitées par des moyens informatiques, y compris leur enregistrement comptable, mise en oeuvre de contrôles par sondages, pour déterminer si les procédures en place 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, ou après, le comptage physique de l'inventaire.
- observation de l'inventaire physique dans certains sites sur une base 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 des comptages et la date de clôture.
- contrôles plus approfondis durant l'observation physique des comptages, par exemple, en examinant de manière plus rigoureuse le contenu d'articles emballés, en examinant la manière dont les marchandises sont empilées (sur des palettes par exemple) ou étiquetées, ainsi que la qualité (pureté, teneur, concentration du produit) 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 avec d'autres critères, ou encore comparaison des quantités comptées à l'inventaire avec la comptabilité d'inventaire permanent.
- utilisation de techniques assistées par ordinateur pour procéder à des tests plus approfondis du relevé des quantités physiques comptées, par exemple, pour trier les numéros d'étiquettes des comptages et les rapprocher de la liste de contrôle des étiquettes émises, ou encore trier les étiquettes par numéros de série pour identifier celles omises ou utilisées deux fois.

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 autres que la direction ainsi que du service comptable afin de confirmer la capacité de la direction et sa volonté de mener à bien des plans d'actions en ligne avec les hypothèses retenues pour les estimations.

Réponses spécifiques – Anomalies résultant de détournements d'actifs

Des circonstances différentes dicteront des réponses différentes. Généralement, les contrôles d'audit à effectuer pour répondre à un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à des détournements d'actifs seront orientés sur certains postes et flux d'opérations. Bien que les exemples donnés dans les deux sections qui précèdent peuvent permettre d'apporter des réponses dans ces circonstances, les travaux d'audit et leur étendue seront en relation directe avec les informations spécifiques obtenues concernant le risque de détournements identifié.

Des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives résultant de détournements d'actifs sont donnés ci-après:

- 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 règlements et la date à laquelle ils ont été faits) pour la période contrôlée.
- analyse du recouvrement de créances passées par pertes et profits.
- analyse des écarts négatifs d'inventaire par site ou par ligne de produits.
- comparaison des ratios-clés d'inventaire avec ceux de l'industrie.

- revue des documents justifiant de l'enregistrement de l'écart négatif d'inventaire dans la comptabilité d'inventaire permanent.
- comparaison à l'aide de l'informatique de la liste des fournisseurs avec la liste des employés pour identifier des adresses ou numéros de téléphone identiques.
- recherche à l'aide de l'informatique dans le registre des salariés des duplications d'adresses, de numéros d'employés, ou de numéros de comptes en banque pour la même personne.
- revue des dossiers personnels des employés afin de détecter ceux qui contiennent peu ou pas d'évidence de leur 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.
- confirmation des clauses spécifiques de contrats avec des tiers.
- obtention d'élément probant justifiant de l'exécution des contrats conformément aux clauses prévues.
- revue de la validité de dépenses significatives et inhabituelles.
- examen de l'autorisation et de la valeur portée au bilan des prêts accordés aux dirigeants ou à des parties liées.
- appréciation du niveau et de l'exactitude des dépenses soumises au remboursement par les 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 contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, illustrées par:

- des opérations qui ne sont pas totalement enregistrées ou enregistrées avec retard, ou sont 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 de transactions non justifiés ou non autorisés.
- des ajustements de dernière minute qui affectent les résultats de manière significative.
- le constat que les employés ont la possibilité d'accéder aux systèmes ou à la comptabilité que leur responsabilité ne justifie pas.
- des affirmations ou des plaintes auprès de l'auditeur concernant des fraudes commises.

Justifications contradictoires ou manquantes, tels que:

- de la documentation manquante.
- des documents qui semblent avoir été altérés.
- la non disponibilité de documents autres que des photocopies ou des états informatiques alors que l'on s'attend à trouver les documents originaux.
- des montants significatifs en rapprochement non expliqués.

- des écarts importants dans les postes du bilan, ou des variations importantes dans les tendances constatées ou dans les ratios de bilan ou de compte de résultats; par exemple, des comptes clients qui augmentent plus fortement que les produits d'exploitation.
- des réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles de la part de la direction ou des employés 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.
- des crédits ou autres ajustements en nombre important enregistrés dans les comptes à recevoir.
- des différences inexplicées ou insuffisamment expliquées entre la comptabilité auxiliaire clients et le compte collectif du grand livre, ou entre les relevés de comptes clients et les comptes individuels.
- des chèques annulés manquants ou inexistant dans les cas où les chèques annulés sont retournés à l'entité par les banques.
- l'absence d'inventaire des actifs ou des actifs physiques d'importance manquants.
- la non disponibilité ou l'absence d'états informatiques, contraire à la pratique ou à la politique de conservation des documents définies par l'entité.
- un faible taux de réponse aux demandes de confirmations externes que celui attendu ou, au contraire, un taux bien plus élevé.
- l'incapacité pour l'entité de produire la documentation des développements effectués dans les systèmes-clés, des modifications apportées aux programmes tests, de leur mise en place durant la période ou l'étendue des modifications.

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

- le refus de donner accès à la comptabilité, aux sites, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou autres tiers, desquels des éléments probants pourraient être obtenus ;
- la pression excessive, en terme de délai, mise par les dirigeants pour résoudre des questions complexes ou des sujets contentieux ;
- des plaintes de la direction concernant la façon dont l'audit se déroule, ou l'intimidation exercée par la direction sur les membres de l'équipe affectée à la mission, notamment lorsqu'il s'agit d'apprécier la validité d'éléments probants critiques ou dans le cadre de la résolution de désaccords potentiels ;
- le retard inhabituel mis par l'entité pour fournir les informations demandées ;
- le peu d'enthousiasme de la direction à faciliter l'accès de l'auditeur aux fichiers informatiques dans le but de procéder à des tests à l'aide de techniques assistées par ordinateur ;
- le refus de donner accès à l'auditeur à des domaines-clés de la technologie informatique, au personnel, aux locaux, y compris les moyens de sécurité, aux opérations ou au personnel chargé du développement ;
- le refus de la direction d'amender ou de réviser les informations données en annexe aux états financiers pour les rendre plus complètes ou plus explicites ;
- une absence de volonté de la direction de corriger les faiblesses de contrôle interne identifiées en temps voulu.

D'autres aspects peuvent inclure:

- le refus de la direction de permettre à l'auditeur de s'entretenir hors sa présence avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

- des politiques comptables qui apparaissent s'écarter des pratiques du secteur ;
- des modifications fréquentes dans les estimations comptables qui ne semblent pas résulter de changements dans les circonstances ;
- la tolérance de déviations dans l'application du code de conduite de l'entité.