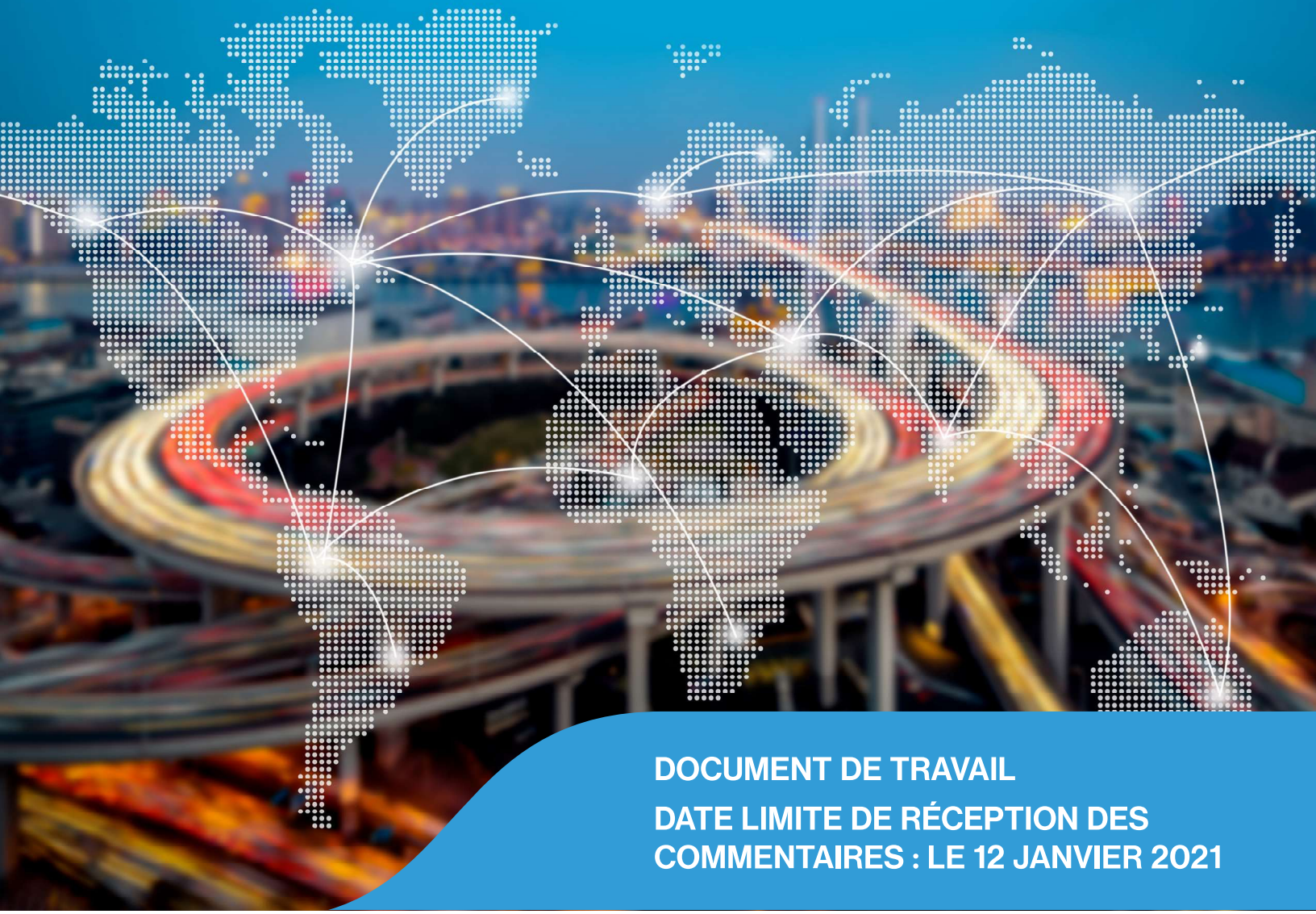
2_X-2219

FRAUDE ET CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS :

Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers



DOCUMENT DE TRAVAIL

DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES COMMENTAIRES : LE 12 JANVIER 2021

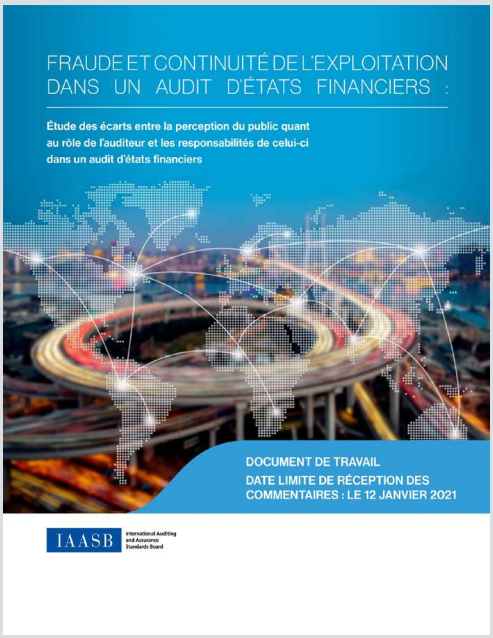
IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

Le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) est un organisme international indépendant qui sert l'intérêt public en établissant des normes internationales de grande qualité qui sont reconnues dans de nombreux pays.

L'IAASB suit une procédure rigoureuse pour l'élaboration de ses normes, dans le cadre de laquelle sont recueillis les commentaires de plusieurs parties prenantes, dont le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group – CAG) de l'IAASB, les comités pertinents de l'International Federation of Accountants (IFAC), des organisations professionnelles comptables, des autorités de réglementation, des organismes de surveillance, des cabinets, des normalisateurs nationaux, des organismes publics, des investisseurs, des préparateurs et des membres du public.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page 38.



APPEL À COMMENTAIRES

Le présent document de travail a été préparé par les permanents de l'International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®).

La date limite de réception des commentaires est le **12 janvier 2021**.

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le lien Submit a Comment. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web de l'IAASB.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement à partir du site Web de l'IAASB (http://www.iaasb.org).

TABLE DES MATIÈRES

MOT DU PRÉSIDENT DE L'IAASB 4

INTRODUCTION 6

QUESTIONS À L'ATTENTION DES RÉPONDANTS 7

I. CONTEXTE 9

II. FRAUDE 18

III. CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION 24

IV. AUTRES QUESTIONS PERTINENTES AU REGARD DE LA FRAUDE ET DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION 30

ANNEXE A 34

ANNEXE B 36



MOT DU PRÉSIDENT DE L'IAASB



Servir l'intérêt public est au cœur de la mission de l'IAASB. Nos nouvelles initiatives, qui s'attaquent aux enjeux et aux défis liés à la fraude et à la continuité de l'exploitation dans les audits d'états financiers, font suite aux questions importantes soulevées quant au rôle de l'auditeur à cet égard. L'importance d'examiner ce que les auditeurs peuvent faire de plus dans ces deux secteurs est souvent évoquée dans bien des demandes d'informations qui, depuis l'effondrement de grandes entreprises, émanent régulièrement des autorités de réglementation.

Le débat tombe à point nommé et s'avère crucial pour renforcer la confiance du public envers l'information financière externe. Avec la pandémie de COVID-19, la fraude et la continuité de l'exploitation sont plus que jamais des sujets d'actualité. Les environnements de contrôle de nombreuses sociétés ont subi les répercussions de cette crise et pourraient ne plus jamais redevenir comme avant. En outre, la nature des éléments probants obtenus a sensiblement changé. Tout cela signifie que le profil de risque de bien des audits, en particulier en ce qui a trait à la fraude, est aussi appelé à changer. Nul doute que l'incertitude engendrée par la pandémie mettra à l'épreuve la capacité de l'auditeur à apprécier l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation.

Les travaux que nous réaliserons pour identifier les défis et les enjeux liés à la continuité de l'exploitation et à la fraude et trouver les réponses appropriées toucheront bon nombre de questions. L'une des questions qui revient constamment, tant pour la fraude que pour la continuité de l'exploitation, concerne l'écart par rapport aux attentes. Certes, nous ne pouvons pas à nous seuls combler cet écart. Cependant, nous considérons que le présent document de travail ouvre la porte, pour la première fois, à une meilleure compréhension de la façon dont les normes peuvent contribuer de manière significative à réduire l'écart par rapport aux attentes. D'autres intervenants devront à leur tour se pencher sur le rôle qu'ils ont à jouer à cet égard afin de contribuer au meilleur fonctionnement de l'écosystème de l'information financière.

Les sociétés, les responsables de leur gouvernance, les investisseurs, les autorités de réglementation et d'autres parties ont un rôle déterminant à jouer pour améliorer l'information externe au sujet de la fraude et de la continuité de l'exploitation. Les responsabilités respectives des différentes parties prenantes se soutiennent et se renforcent mutuellement. Ce qui nous intéresse tout particulièrement ici, ce sont les responsabilités des auditeurs en ce qui concerne la fraude et la continuité de l'exploitation, et la question de savoir s'il faudrait confier davantage de responsabilités aux auditeurs à cet égard dans le contexte de l'audit des états financiers. Si tel est le cas, exerceraient-ils ces responsabilités accrues pour tous les audits ou dans certaines circonstances uniquement ? Nous serons nécessairement appelés à collaborer avec d'autres intervenants de l'écosystème de l'information financière dans le cadre de nos travaux, car l'efficacité de tout changement éventuel pourrait dépendre en partie des actions des autres parties prenantes. Nous souhaitons connaître les différents points de vue sur ces questions pour être en mesure de prendre des décisions éclairées relativement aux changements éventuels à apporter aux normes.

Bien qu'il n'en soit pas expressément question dans le présent document de travail, nous sommes conscients de l'incidence des technologies sur la façon dont les fraudes sont perpétrées. Nous menons d'ailleurs d'autres activités sur cette question, mais aussi sur d'autres sujets particuliers portés à notre attention par l'entremise de différents canaux. Ces activités sont présentées à l'annexe A.

Nous restons déterminés à tout mettre en œuvre afin d'approfondir notre compréhension des questions liées à la fraude et à la continuité de l'exploitation dans le contexte de l'audit des états financiers. Je tiens à souligner combien il est important pour nous de savoir ce que pensent nos parties prenantes, dont nous accueillerons avec grand intérêt les réponses aux questions et aux enjeux abordés ici.



Président de l'IAASB

INTRODUCTION

Objet du présent document de travail

Le présent document de travail vise à recueillir les points de vue de nos parties prenantes sur le rôle de l'auditeur à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers, ainsi que leurs commentaires sur la question de savoir si nos normes relatives à la fraude et à la continuité de l'exploitation demeurent adaptées dans le contexte actuel.

L'information recueillie nous aidera à prendre des décisions éclairées sur d'éventuelles mesures à prendre – nous entendons faire preuve d'ouverture d'esprit dans l'étude de la façon dont nous pourrions contribuer à réduire l'écart par rapport aux attentes, tout en gardant en tête notre rôle en tant que normalisateur, la proportionnalité des propositions et l'objectif d'un audit d'états financiers.

Nous énonçons ici certaines questions qui ont été portées à notre attention dans le cadre de forums de consultation ou d'activités de recherche, mais nous ne nous engageons à prendre aucune mesure particulière à ce stade-ci. Nous devons avoir une perspective claire des enjeux à traiter et trouver la façon la plus appropriée d'y donner suite avant de prendre des décisions.

Même si le présent document de travail porte principalement sur des questions en lien avec le mandat de l'IAASB (c.-à-d. la normalisation en audit et les activités connexes), nous invitons tous les intervenants de l'écosystème de l'information financière à évaluer les changements que chaque partie prenante doit mettre en œuvre pour que, de concert, nous parvenions à réduire l'écart par rapport aux attentes.

Autres activités de l'IAASB liées à ses projets sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers

Le présent document de travail est plus particulièrement axé sur l'écart par rapport aux attentes, qui ne représente toutefois que l'un des éléments de nos activités prévues relativement à la fraude et à la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers. Dans le cadre de nos activités de collecte d'information, nous avons entrepris d'autres recherches et activités de communication ciblées pour mieux orienter les décisions que nous pourrions être amenés à prendre au titre des projets de normalisation futurs ou de nos autres activités. L'annexe A fournit de plus amples renseignements sur les autres activités réalisées à ce jour.

Prochaines étapes

L'IAASB invite toutes les parties intéressées, y compris les investisseurs et autres utilisateurs d'états financiers, les responsables de la gouvernance d'entités, les préparateurs d'états financiers, les normalisateurs nationaux, les organisations professionnelles comptables, les universitaires, les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit, les auditeurs et les cabinets d'audit, à répondre au présent document de travail.

Les questions se trouvent aux pages 7 et 8.

> *« Compte tenu de l'évolution des attentes des parties prenantes, le statu quo n'est pas viable, et il faut d'urgence revoir le rôle de l'auditeur ainsi que l'étendue de l'audit et les attentes à l'égard de celui-ci afin de parvenir à un nouveau consensus, sans quoi l'écart par rapport aux attentes continuera de miner la valeur perçue de l'audit. Cela étant dit, il convient de considérer les coûts découlant de tout élargissement de l'étendue de l'audit et des attentes à l'égard de celui-ci par rapport aux avantages qu'en tireraient les parties prenantes.* » [TRADUCTION]
>
> – Institute of Singapore Chartered Accountants (ISCA), réponse de juin 2019 à la stratégie et au programme de travail de l'IAASB

QUESTIONS À L'ATTENTION DES RÉPONDANTS

Ci-après se trouvent les questions à l'intention des répondants. Ceux-ci peuvent choisir de répondre à toutes les questions ou à une partie d'entre elles, toute participation étant la bienvenue. En outre, l'IAASB aborde dans le présent document de travail des éléments particuliers à l'égard desquels il aimerait connaître le point de vue des parties prenantes (là où l'on peut lire : « L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue… »). Les répondants jugeront peut-être utile de s'exprimer sur ces questions.

Proportionnalité : Même si cela n'est pas précisément mesurable, les répondants devraient considérer chacune des questions suivantes en s'interrogeant sur les avantages des mesures proposées pour l'intérêt public par rapport au coût que représente pour différentes parties prenantes leur mise en œuvre (sachant que des mesures supplémentaires demanderont vraisemblablement davantage de ressources).

1. En ce qui concerne l'écart par rapport aux attentes **(voir la section I)** :

   a) Quelle est, selon vous, la cause principale de l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers ?

   b) À votre avis, qu'est-ce qui pourrait être fait, par l'IAASB et/ou par d'autres intervenants (veuillez préciser), pour réduire l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers ?

---

2. Le présent document énonce les exigences actuelles que doit respecter l'auditeur à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers, ainsi que certains des enjeux et des défis qui ont été soulevés à cet égard **(voir les sections II et IV)**. À votre avis :

   a) L'auditeur devrait-il avoir à respecter des exigences supplémentaires ou plus strictes à l'égard de la fraude dans un audit d'états financiers ? Si oui, précisez.

   b) Faudrait-il prévoir des procédures plus poussées seulement pour certaines entités ou dans des circonstances bien précises[1] ? Si oui :

      i) Pour quels types d'entités ou dans quelles circonstances ?

      ii) Quelles modifications faudrait-il apporter aux procédures ?

      iii) Ces changements devraient-ils être intégrés aux normes ISA ou s'appliquer à l'extérieur de l'étendue de l'audit (p. ex., faire l'objet d'une mission distincte) ? Veuillez expliquer votre réponse.

   c) Imposer à l'auditeur un « esprit soupçonneux » l'aiderait-il à détecter les fraudes lors de la planification et de la réalisation de l'audit ? Veuillez justifier votre réponse[2].

      i) L'IAASB devrait-il ajouter la notion d'exercice d'un « esprit soupçonneux » dans les éléments à prendre en considération par l'auditeur relativement à la fraude ? Si oui, pour tous les audits ou uniquement dans certaines circonstances ?

   d) Croyez-vous que plus de transparence est nécessaire en ce qui concerne les travaux de l'auditeur à l'égard de la fraude dans un audit d'états financiers ? Si oui, quelles informations supplémentaires faudrait-il fournir et de quelle façon (p. ex., dans les communications avec les responsables de la gouvernance, dans le rapport de l'auditeur, etc.)?

[1] L'**annexe B** montre des façons possibles d'intégrer les procédures plus poussées proposées, le cas échéant, dans les normes – c.-à-d. en les prescrivant pour tous les audits ou uniquement dans certaines circonstances, ou encore en prévoyant leur mise en œuvre dans le cadre de l'audit ou d'une mission distincte réalisée en plus de l'audit. Les répondants jugeront peut-être utile de se reporter à l'annexe B pour mieux comprendre quelques-unes des réponses possibles.

[2] Voir la rubrique intitulée « Esprit critique », à la section IV, qui aborde la notion d'« esprit soupçonneux » à adopter si les circonstances le justifient.

3. Le présent document énonce les exigences actuelles que doit respecter l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers, ainsi que certains des enjeux et des défis qui ont été soulevés à cet égard **(voir les sections III et IV)**. À votre avis :

   a) L'auditeur devrait-il avoir à respecter des exigences supplémentaires ou plus strictes à l'égard de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers ? Si oui, précisez**.**

   b) Faudrait-il prévoir des procédures plus poussées seulement pour certaines entités ou dans des circonstances bien précises[1] ? Si oui :

      i) Pour quels types d'entités ou dans quelles circonstances ?

      ii) Quelles modifications faudrait-il apporter aux procédures ?

      iii) Ces changements devraient-ils être intégrés aux normes ISA ou s'appliquer à l'extérieur de l'étendue de l'audit (p. ex., faire l'objet d'une mission distincte) ? Veuillez expliquer votre réponse.

   c) Croyez-vous que plus de transparence est nécessaire :

      i) en ce qui concerne les travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers ? Si oui, quelles informations supplémentaires faudrait-il fournir et de quelle façon (p. ex., dans les communications avec les responsables de la gouvernance, dans le rapport de l'auditeur, etc.) ?

      ii) en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, hors du cadre des travaux de l'auditeur sur cette question ? Si oui, quelles informations supplémentaires devraient être fournies, où devraient-elles l'être et quelles seraient les mesures à prendre pour assurer la prise d'effet de ces nouvelles informations à fournir ?

---

4. Y a-t-il d'autres questions que l'IAASB devrait prendre en compte à mesure qu'il progresse dans ses travaux sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers ?

I. CONTEXTE

INFLUENCE DE L'ÉCOSYSTÈME DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

L'« écosystème de l'information financière » comprend les parties qui interviennent dans la préparation, l'approbation, l'audit, l'analyse et l'utilisation de rapports financiers. Chacun des intervenants de cet écosystème joue un rôle unique et essentiel qui contribue à une information financière de grande qualité.

Pour assurer la qualité soutenue de l'information financière, toutes les parties de l'écosystème doivent agir de concert, de manière formelle ou informelle, afin d'influencer le résultat obtenu, mais aussi la façon dont fonctionne cet écosystème.

Ces dernières années, sous l'effet de manchettes percutantes relatant des cas de faillite de sociétés de renom ou des retraitements comptables importants un peu partout dans le monde, nous avons assisté à l'érosion de la confiance à l'égard de l'écosystème de l'information financière. Des mesures correctives doivent être prises dans toutes les parties de l'écosystème pour résoudre cette crise de confiance.

Le présent document de travail constitue un jalon important dans les activités qu'entend mener l'IAASB pour comprendre et résoudre, comme il se doit, les enjeux d'intérêt public les plus importants qui ont été relevés quant aux audits d'états financiers.

De façon générale, de nombreux commentateurs continuent à se questionner sur le rôle de l'auditeur à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation. La question de « l'écart par rapport aux attentes » en est une prépondérante qui perdure, et que l'on pourrait autrement décrire comme la différence entre ce à quoi les utilisateurs s'attendent de l'auditeur et de l'audit des états financiers, et ce qu'est réellement un audit. Indépendamment des limites inhérentes à l'audit, l'écart par rapport aux attentes, qui s'accentue lorsqu'une société fait faillite sans aucun signal d'alarme, est un facteur qui sape la confiance du public à l'égard du système d'information financière.

L'IAASB est déterminé à étudier la façon dont il pourrait contribuer à réduire l'écart par rapport aux attentes, mais sait qu'il ne peut résoudre ce problème à lui seul. Dans le présent document de travail, nous faisons référence à d'autres intervenants de l'écosystème de l'information financière lorsque cela s'avère pertinent, mais il faut savoir que ce sont tous les intervenants de cet écosystème qui devront se mobiliser pour susciter des changements significatifs et améliorer la transparence financière.

Rôles des intervenants de l'écosystème de l'information financière

Entité et direction (préparateurs)



Préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, et responsables du contrôle interne à l'égard des états financiers.

Conseils d'administration et comités d'audit



Responsables de la gouvernance à qui incombe la surveillance de l'orientation stratégique et de l'exécution des obligations en matière de reddition de comptes, y compris la présentation de l'information financière de l'entité.

Auditeurs externes



Évaluation des états financiers de la société (et parfois, de ses contrôles internes) conformément aux normes professionnelles, production de rapports à l'intention des utilisateurs des états financiers et signalement de certaines questions aux responsables de la gouvernance.

Gouvernements, autorités de réglementation, organisations professionnelles et normalisateurs



Établissement et mise en œuvre d'obligations juridiques et autres ainsi que d'exigences réglementaires, et élaboration de normes de comptabilité et d'audit.

Investisseurs, analystes, prêteurs, consommateurs, public et autres parties prenantes (utilisateurs d'états financiers)



Prise de décisions d'investissement et d'affaires en fonction de l'information financière disponible.

PAYSAGE FINANCIER ACTUEL

Plusieurs faillites d'entreprises et scandales financiers dans le monde ont provoqué un débat entre les autorités de réglementation, les responsables des politiques publiques, les investisseurs et les auditeurs, notamment. Ces débats ont été l'occasion de remettre en question les responsabilités de différents intervenants de l'écosystème de l'information financière, mais surtout de s'interroger sur les attentes à l'égard de l'auditeur, notamment son rôle et ses responsabilités en matière de fraude et de continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers. Voici quelques exemples :



Toshiba Corporation (2015), Japon

La société a surévalué son bénéfice d'exploitation de plus de 1,2 milliard de dollars, un scandale qui a débuté en 2008 et qui s'est échelonné sur sept ans.



Steinhoff International Holdings N.V. (2017), Afrique du Sud

Une enquête pour fraude a révélé des milliards de dollars d'opérations fictives/irrégulières.



Carillion (2018), Royaume-Uni

La faillite de la société s'est soldée par des dettes impayées à ses fournisseurs de 2 milliards de livres sterling et des passifs au titre des retraites non réglés de 2,6 milliards de livres sterling.



Luckin Coffee (2019), Chine

La société a frauduleusement gonflé ses ventes de 2,1 milliards de yuans (plus de 300 millions de dollars), entraînant sa radiation du NASDAQ, aux États-Unis.



Wirecard (2020), Allemagne

La société a dû faire faillite après avoir admis que des actifs d'un montant d'environ 2,6 milliards de dollars inscrits à son bilan n'existaient probablement pas.

Partout dans le monde, des initiatives ont été mises en œuvre afin d'approfondir, entre autres, la question de la fraude et celle de la continuité de l'exploitation. Voici quelques-unes des initiatives notables les plus pertinentes :

- Au Royaume-Uni – En décembre 2018, Sir John Kingman a publié le rapport et les recommandations découlant de son examen du Financial Reporting Council (FRC), *Independent Review of the Financial Reporting Council*, rapport dans lequel il recommande fortement la tenue de travaux indépendants visant à étudier les enjeux liés à l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit (voir la prochaine section). Puis, en décembre 2019, Sir Donald Brydon a réalisé un examen de la qualité et de l'efficacité de l'audit au Royaume-Uni, et recommande dans son rapport des améliorations liées à la fraude et à la continuité de l'exploitation (le rapport Brydon).
- En Australie – Dans son rapport intermédiaire de février 2020 sur la réglementation de l'audit en Australie, le Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services recommandait la réalisation d'une étude officielle sur la suffisance et l'efficacité des exigences en matière de rapport en ce qui a trait à la prévention et à la détection des fraudes ainsi qu'à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- Au Canada – En 2019, voyant des entreprises faire faillite partout dans le monde, le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) a entrepris une revue thématique de la fraude pour évaluer la mesure dans laquelle les auditeurs canadiens se conforment à la norme d'audit relative à la fraude, et chercher à déterminer quelles mesures pourraient être prises par les parties prenantes visées afin de mieux prévenir et détecter la fraude en entreprise. La même année, le CCRC a lancé un projet sur la continuité de l'exploitation afin de mieux comprendre comment les auditeurs procèdent pour examiner la façon dont les équipes de direction évaluent le risque lié à la continuité de l'exploitation, et de déterminer si les entreprises, comités d'audit, auditeurs et autres intervenants peuvent prendre d'autres mesures pour mieux informer les parties prenantes visées lorsque les entreprises font face à des situations financières difficiles pouvant mener à une faillite imprévue.



De plus, à la suite de faillites d'entreprises ou de scandales financiers hautement médiatisés, les normalisateurs nationaux de certains pays ont aussi mis en œuvre des projets d'intérêt, dont les suivants :

- Au Japon – Le Business Accounting Council a établi en 2013 une nouvelle norme intitulée *Standard to Address Risks of Fraud in an Audit*, qui s'applique aux audits de sociétés cotées. Cette nouvelle norme clarifie les procédures d'audit relatives à la fraude, impose de faire preuve d'une plus grande prudence lors de la réalisation des procédures d'audit dans certaines circonstances, en particulier lorsque l'auditeur soupçonne une anomalie significative résultant d'une fraude, et établit des considérations supplémentaires relatives au contrôle qualité.

> Jusqu'ici, l'efficacité des changements apportés au Japon n'a pas été analysée directement. Toutefois, le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board a effectué des inspections externes, et les constatations issues de ces inspections portent notamment sur des questions liées à la nouvelle norme. Certains sont donc d'avis que les changements ont clarifié les mesures à prendre lorsque l'on soupçonne une fraude, et estiment que les procédures plus poussées mises en œuvre dans ces situations ont permis la réalisation d'audits de meilleure qualité.

- Au Royaume-Uni – En septembre 2019, le FRC a publié une norme révisée sur la continuité de l'exploitation, qui comporte des exigences plus strictes en matière d'audit, notamment en ce qui concerne l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'esprit critique, et les exigences sur le rapport de l'auditeur.

ÉCART PAR RAPPORT AUX ATTENTES EN MATIÈRE D'AUDIT

Le concept d'écart par rapport aux attentes en matière d'audit existe depuis des décennies et a été défini et décrit de bien des façons. Dans les deux prochaines sections, nous verrons brièvement quel est le but d'un audit d'états financiers selon les normes d'audit actuelles, et décrirons ce que l'on entend par écart par rapport aux attentes en matière d'audit aux fins du présent document de travail.



But d'un audit d'états financiers

L'audit d'états financiers a pour but, tel que le décrivent les normes d'audit à l'heure actuelle, d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Les normes d'audit exigent de l'auditeur que, pour fonder son opinion, il obtienne l'**assurance raisonnable** que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs[3].

> *« L'**assurance raisonnable** ne correspond pas à un niveau absolu d'assurance, en raison de limites inhérentes à l'audit qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. »*
>
> – Norme internationale d'audit (ISA) 200, paragraphe 5.

Jugement professionnel et esprit critique

Les normes d'audit exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit[4]. Ces concepts sont tout particulièrement pertinents au regard de la fraude et de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers (voir la rubrique intitulée « Esprit critique », qui traite de ce concept plus en profondeur).

Description de l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit

Comme il a été mentionné précédemment, de façon générale, l'écart par rapport aux attentes désigne la différence entre ce à quoi les utilisateurs s'attendent de la part de l'auditeur et de l'audit d'états financiers, et ce qu'est réellement un audit. Le concept est décrit de façon plus détaillée dans un document publié en mai 2019 par l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ayant pour titre *Closing the Expectation Gap in Audit*, qui décrit les trois composantes de l'écart par rapport aux attentes : l'écart de connaissances, l'écart de réalisation et l'écart d'évolution, lesquelles sont présentées dans la figure ci-après.



* Selon le document de l'ACCA mentionné précédemment, on peut également parler d'écart de réalisation dans les cas où les auditeurs ne se conforment pas aux exigences des normes ou aux dispositions réglementaires, bien que celles-ci soient très claires, notamment en raison de déficiences sur le plan de la qualité de l'audit. Certains considèrent que, même si cet aspect de la question est important pour l'intérêt public, il ne constitue pas un écart par rapport aux attentes puisque la clarté des exigences n'est pas en cause. Il s'agirait plutôt d'un manquement de l'auditeur quant au respect des exigences. Aux fins du présent document de travail, l'écart de réalisation désigne plutôt les situations où les auditeurs ne font pas ce qu'ils sont tenus de faire parce que les exigences ne sont pas claires ou sont susceptibles d'être mal interprétées.

[3] Norme ISA 200, paragraphes 3 et 5.

[4] Norme ISA 200, paragraphe 7.

On trouve encore d'autres descriptions du concept d'écart par rapport aux attentes et des éléments qui le composent dans différentes sources d'information publiques. Par exemple, l'écart d'interprétation est la différence entre ce que les normes d'audit en vigueur imposent aux auditeurs de faire ou de communiquer à l'utilisateur en ce qui a trait au processus d'audit ou aux résultats de l'audit et l'interprétation qui est faite des exigences de ces normes. Les parties prenantes et les intervenants du marché pourraient interpréter différemment les exigences applicables et le niveau d'assurance fourni dans le rapport de l'auditeur et, de ce fait, pourraient s'attendre à plus que ce qui est réellement exigé. En outre, il est question, dans certains rapports universitaires, de l'écart lié au caractère raisonnable, c'est-à-dire la différence entre les attentes du public à l'égard de l'auditeur et ce qu'il est raisonnablement possible pour ce dernier de réaliser (et, par le fait même, ce que peuvent exiger les normes d'audit compte tenu des limites inhérentes à l'audit).

L'écart de rétrospection est un autre aspect de l'écart par rapport aux attentes dont il est parfois question. Le biais rétrospectif désigne la tendance des personnes à surestimer la mesure dans laquelle les événements auraient pu être anticipés avant leur survenance. Il peut donc exister un écart entre les attentes des parties prenantes à l'endroit des auditeurs avant que se produise un événement négatif et leurs attentes après que cet événement se soit produit.

En outre, dans certains articles ou périodiques, on appelle écart d'information l'écart de connaissances décrit précédemment. Par ailleurs, on parle également d'écart de prestation pour désigner l'écart de réalisation.

Bien que ces termes et d'autres encore aient été employés pour parler de différents aspects de l'écart par rapport aux attentes, les trois termes retenus dans le présent document de travail sont ceux présentés précédemment dans la figure illustrant les composantes de l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit : l'écart de connaissances, l'écart de réalisation et l'écart d'évolution, puisque ce sont eux qui permettent le mieux d'analyser les questions les plus pertinentes aux fins des travaux de l'IAASB.



Le tableau ci-après donne des exemples d'éléments caractérisant chacune des composantes de l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit, selon ce que nous avons appris lors de nos activités de recherche et de collecte d'informations. On y marque une distinction entre les éléments qui pourraient être résolus par voie de normalisation (et qui seront approfondis plus loin), et ceux dont la résolution nécessite davantage de réflexion, soit de la part de l'IAASB ou de la part d'autres intervenants (cabinets d'audit, autorités de réglementation, investisseurs, normalisateurs comptables, organisations professionnelles comptables et universitaires, entre autres). De plus, l'**annexe A** présente certaines questions qui ont été portées à l'attention de l'IAASB, mais qui n'entrent pas dans son mandat ou qui débordent le cadre du présent document de travail.

Exemples de composantes de l'écart par rapport aux attentes	
Éléments qui pourraient être résolus par voie de normalisation, y compris par la fourniture de ressources complémentaires	Éléments nécessitant davantage de réflexion
Écart de connaissances	
• La nature, l'étendue et les limites des responsabilités de l'auditeur à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation ne sont peut-être pas claires dans le rapport de l'auditeur*. • La description d'une *incertitude significative* en ce qui trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, tant dans les normes de comptabilité que dans les normes d'audit, n'est pas toujours comprise et appliquée de la même façon*.	• Certains utilisateurs d'états financiers ne comprennent pas ce qu'englobe un audit (la nature, l'étendue et les limites des procédures que l'auditeur met en œuvre afin d'obtenir des éléments probants pour étayer une opinion d'audit). • Certains peuvent avoir des attentes déraisonnables quant à ce que devrait faire l'auditeur comparativement à ce que ce dernier, dans les faits, est en mesure de faire en raison des limites inhérentes à l'audit. • Le public croit que le rôle de l'auditeur est de détecter les fraudes, y compris les fraudes non significatives. • Les points de vue divergent quant à la signification et aux conséquences des incertitudes significatives et du concept de continuité de l'exploitation.
Écart de réalisation	
• Certains aspects des normes ne sont peut-être pas clairs de sorte que la façon de les appliquer manque d'uniformité ou prête à confusion*. • Les lignes directrices et ressources complémentaires ne sont pas suffisantes pour assurer une application efficace*.	• L'auditeur subit des pressions, de la part de la direction ou en raison de délais serrés, ce qui nuit à la qualité de ses travaux d'audit. • L'auditeur manque peut-être de formation. • Le cabinet ne dispose peut-être pas de politiques et de procédures claires au sujet de la qualité de l'audit, ou celles-ci ne sont pas bien appliquées. • On fait pression sur l'auditeur pour qu'il accepte des informations manquant de transparence ou qu'il omette de faire état d'incertitudes liées à la continuité de l'exploitation dans son rapport de peur que sinon, les événements redoutés se concrétisent.

Exemples de composantes de l'écart par rapport aux attentes	
Éléments qui pourraient être résolus par voie de normalisation, y compris par la fourniture de ressources complémentaires	Éléments nécessitant davantage de réflexion
Écart d'évolution	
• Les audits n'ont peut-être pas suivi l'évolution des attentes découlant de faits nouveaux dans l'environnement. Par exemple : – Les parties prenantes souhaitent obtenir davantage d'information quant à la viabilité future de la société que ce que prévoient actuellement les normes de comptabilité et d'audit*. – Des influences extérieures espèrent une plus grande transparence de la part des auditeurs, mais leur désir ne se concrétise pas étant donné qu'il n'y a aucune obligation en ce sens*. • L'environnement évolue à un rythme plus rapide, ce qui pourrait nécessiter la mise en œuvre de procédures différentes, et plus poussées, axées sur les changements continuels**. • Les utilisateurs d'états financiers souhaitent la mise en œuvre de procédures plus poussées à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation que ce que prévoient actuellement les exigences des normes d'audit*. • Dans le contexte actuel, les normes d'audit peuvent ne pas être assez rigoureuses en cas d'identification d'une fraude éventuelle*.	• Les actionnaires souhaitent obtenir davantage d'information de la part des auditeurs des entités, mais ces derniers ne disposent pas de suffisamment d'occasions de s'entretenir officiellement avec les actionnaires et le public. • Les attentes des comités d'audit et des responsables de la gouvernance ont augmenté du fait de l'évolution des influences extérieures, notamment l'importance accrue accordée au ton à donner et à la culture de surveillance. • On souhaite une conception plus vaste et globale du rôle de l'auditeur qui irait au-delà de ce qui est accompli par l'audit, et pourrait comprendre notamment la réalisation de missions distinctes visant un aspect de l'audit à l'égard duquel les parties prenantes veulent en savoir davantage.
* Éléments abordés dans le présent document de travail. ** Ce sujet sera abordé dans le cadre d'autres activités en lien avec les technologies.	
Dans le présent document, nous exposons des questions ou des sujets de recherche liés à l'écart par rapport aux attentes qui ont été communiqués à l'IAASB par l'entremise d'autres forums de consultation et indiquons en vis-à-vis la ou les principales composantes de l'écart par rapport aux attentes (décrites précédemment) qui sont visées.	

PRINCIPALES DÉPENDANCES ENVERS D'AUTRES INTERVENANTS DE L'ÉCOSYSTÈME DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Toutes les parties de l'écosystème de l'information financière ont un rôle essentiel à jouer pour réduire l'écart par rapport aux attentes. Il y a bien sûr les auditeurs, qui doivent appliquer de façon appropriée les Normes internationales d'audit (ISA), mais il y a aussi d'autres intervenants dont les rôles influent directement sur l'efficacité des activités de normalisation de l'IAASB. Ces intervenants sont les suivants.



Direction et responsables de la gouvernance

Direction

C'est à la direction qu'incombe la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes. Il lui incombe également d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces responsabilités sont abordées plus en détail aux sections II, III et IV du présent document de travail.

Responsables de la gouvernance

Les responsables de la gouvernance sont chargés de la surveillance et du suivi. Dans l'exercice de leurs fonctions, ils doivent être assurés que l'entité est dotée des politiques et des procédures qu'il faut pour pouvoir prévenir et détecter les fraudes. Les responsables de la gouvernance doivent également collaborer avec la direction pour superviser la mise en place de contrôles appropriés contre la fraude et prendre les mesures qui s'imposent lorsqu'une fraude est détectée.

C'est en outre aux responsables de la gouvernance qu'incombe la surveillance du processus d'information financière, y compris la qualité de l'information financière et le contrôle interne relatif à la préparation des états financiers. Le fait d'imposer des exigences strictes aux responsables de la gouvernance quant à leur rôle augmenterait l'efficacité du système d'information financière, car ceux-ci peuvent être en mesure d'influer sur la qualité de l'audit, notamment en :

- communiquant leur point de vue sur les risques liés à l'information financière et les secteurs de l'entreprise qui, selon eux, nécessitent une attention particulière au cours de l'audit ;
- discutant avec les auditeurs de leur point de vue sur les risques de fraude et de leur compréhension des contrôles que la direction a mis en place pour répondre à ces risques ;
- évaluant les questions relatives à l'indépendance et la façon dont elles ont été réglées ;
- créant un environnement dans lequel la direction n'est pas réfractaire aux demandes d'explications de l'auditeur et ne se montre pas trop sur la défensive lors des discussions sur des questions délicates ou litigieuses ;
- appréciant les demandes d'explications adressées à la direction par l'auditeur au cours de l'audit, surtout en ce qui concerne l'évaluation du risque de fraude, les estimations et les hypothèses de la direction (notamment quant à la continuité de l'exploitation), et le choix des méthodes comptables[5].

Importance de la culture et du ton donné par la direction

Dans un rapport universitaire de 2015 intitulé *Corporate Culture and the Occurrence of Financial Statement Fraud: A Review of Literature* (Omar, Johari, Z. et Hasnan), les auteurs se sont penchés sur l'incidence de la culture d'entreprise sur les cas de fraude relative aux états financiers. On y décrit la culture comme les valeurs que partagent les membres d'un groupe et qui tendent à perdurer même lorsque la composition de ce groupe vient à changer. Toutes les entités ont une culture d'entreprise, plus ou moins forte selon l'entité. On cite dans le rapport une étude (Biggerstaff, Cicero et Puckett, 2014) selon laquelle les employés

[5] Certains de ces exemples sont tirés du paragraphe 56 du document de l'IAASB intitulé *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*.

modèlent leur comportement sur celui de la haute direction, et à preuve : on retrouve généralement dans la personnalité d'une entreprise celle de son directeur général et des autres cadres dirigeants.

Les normes d'audit soulignent l'importance d'une culture d'honnêteté et de comportement éthique, renforcée par une surveillance active, ainsi que l'importance pour la direction et les responsables de la gouvernance de mettre fortement l'accent sur la prévention des fraudes et les aspects dissuasifs. Les normes d'audit laissent entendre par ailleurs que l'équipe d'audit peut, dans le cadre de ses entretiens, prendre en compte des facteurs pouvant être révélateurs d'une culture permettant à la direction ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude. La culture est aussi évoquée dans les exemples de facteurs de risque de fraude présentés en annexe des normes d'audit.

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur l'incidence de la culture d'entreprise sur les informations financières mensongères et sur les procédures d'audit supplémentaires, s'il en est, que l'IAASB devrait envisager à cet égard.

Normalisateurs comptables

Le contenu des états financiers et la préparation de ces derniers sont prescrits par le référentiel d'information financière applicable, dont la responsabilité incombe au normalisateur comptable pertinent. Les normes ISA de l'IAASB n'imposent pas de responsabilités à la direction ni aux responsables de la gouvernance puisque les exigences qu'elles contiennent s'adressent aux auditeurs qui réalisent l'audit des états financiers et expriment une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable (comme nous l'avons vu précédemment).

Il ne relève pas des normes d'audit d'imposer la présentation de contenu supplémentaire que la direction n'aurait pas fourni dans ses états financiers, à moins que les informations voulues soient liées à l'audit des états financiers, notamment s'il existe une anomalie relative à une ou plusieurs informations à fournir en vertu du



référentiel d'information financière applicable. Dans ce cas, une plus grande transparence pourrait être fournie, par exemple par l'intermédiaire du rapport de l'auditeur. Ainsi, s'il est de mise d'imposer davantage de responsabilités à la direction ou aux responsables de la gouvernance, ou davantage d'informations dans les états financiers à certains égards, il pourrait falloir modifier le référentiel d'information financière applicable, une tâche qui s'inscrit dans le mandat du normalisateur comptable compétent.

Autorités de réglementation et organismes de surveillance de l'audit

La réalisation de synergies entre les auditeurs, les normalisateurs et les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit est essentielle au fonctionnement efficace de l'écosystème de l'information financière.

Toutes ces parties sont en mesure de mener leurs activités efficacement par la mise en commun appropriée de l'information et par des communications ouvertes. Certaines questions liées à l'écart par rapport aux attentes pourraient devoir être prises en charge par les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit, selon le cas, puisqu'ils sont particulièrement bien placés pour influencer les auditeurs, de même que la direction et les responsables de la gouvernance, par leurs activités de surveillance, leurs interactions avec les parties prenantes, leurs inspections et leurs mesures d'exécution.

II. FRAUDE

Au sens des normes d'audit, la fraude est « un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ».



Responsabilité à l'égard de la fraude au sein de l'entité

La responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes incombe aux responsables de la gouvernance et à la direction de l'entité.



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

Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs (c.-à-d. par la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit pour identifier les risques d'anomalies significatives, y compris celles résultant de fraudes, et y répondre).

Les normes d'audit prescrivent des procédures particulières servant à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, dont des procédures servant à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et d'autres conçues pour répondre à ces risques. Les normes d'audit imposent également à l'auditeur, lorsqu'il relève une anomalie potentielle qui constitue peut-être un indice de fraude, d'en évaluer les incidences sur l'audit.

En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe toujours un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA. Cela tient au fait que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. À cela s'ajoute le risque qu'une anomalie significative résultant d'une fraude[6] ne soit pas détectée parce que les manœuvres frauduleuses sont souvent soigneusement planifiées et camouflées.

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires[7]

La question de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires est souvent étroitement liée à la fraude. Il incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes légaux et réglementaires applicables, y compris ceux qui déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers. L'auditeur n'a pas la responsabilité de prévenir les cas de non-conformité, et l'on ne peut s'attendre à ce qu'il détecte *tous* les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Lorsqu'il s'agit d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, les responsabilités de l'auditeur en matière de conformité aux textes légaux et réglementaires consistent à tenir compte du cadre légal et réglementaire applicable pertinent au regard des textes légaux et réglementaires qui ont une incidence directe sur l'information financière. L'auditeur est également tenu de mettre en œuvre des procédures particulières visant

[6] L'IAASB a récemment révisé la norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation de risques d'anomalies significatives*, dans laquelle il a ajouté des procédures plus poussées en vue de permettre l'identification des risques d'anomalies significatives, y compris les risques résultant de fraudes. Les améliorations comprennent l'intégration des facteurs de risque inhérent dans les considérations de l'auditeur pour l'aider à identifier et à évaluer les risques pouvant donner lieu à une anomalie. Ces facteurs de risque inhérent comprennent des facteurs de risque de fraude.

[7] Norme ISA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 3 à 5.

à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers, et d'y répondre de façon appropriée.

Comme le sujet de la fraude est souvent étroitement lié à celui de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, l'information qui sera recueillie grâce aux questions du présent document de travail pourrait mettre en lumière la nécessité d'apporter d'éventuels changements à la norme d'audit relativement à la prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers.

Comprendre les perceptions et les points de vue relatifs aux responsabilités de l'auditeur dans le contexte actuel

Les points de vue divergent quant au rôle de l'auditeur dans la détection des fraudes lors de l'audit d'états financiers. De l'avis de certains, les responsabilités de l'auditeur devraient être élargies pour qu'il puisse mieux détecter les fraudes et prendre d'autres mesures liées à la fraude afin de répondre à l'évolution des attentes du public. Pour d'autres, l'audit d'états financiers ne pourra jamais être conçu pour détecter toutes les fraudes, compte tenu de la nature même de l'audit et des limites inhérentes aux procédures que l'auditeur doit mettre en œuvre pour réunir des éléments probants et se former une opinion (telles que l'application des concepts de caractère significatif et de sélection d'éléments à des fins de tests).

Il a été proposé que les auditeurs soient tenus d'évaluer les processus et les contrôles mis en place par la direction pour prévenir et détecter les fraudes, et de faire rapport sur ceux-ci. Si les responsabilités de l'auditeur étaient élargies pour qu'il soit tenu de faire rapport sur cet aspect, il faudrait également que la direction soit tenue de réaliser certaines activités liées aux processus et aux contrôles mis en place au sein de l'entité pour prévenir et détecter les fraudes, et de faire rapport sur celles-ci.

Dans le secteur public, de nombreux audits sont réalisés selon les normes ISA. Bien que les objectifs poursuivis lors de ces audits soient les mêmes, il a été souligné que l'auditeur d'une entité du secteur public avait peut-être une approche plus rigoureuse à l'égard de la fraude, et il pourrait s'avérer utile d'examiner plus particulièrement cette approche pour éclairer la réflexion de l'IAASB sur la nécessité d'apporter ou non des changements à ses normes.

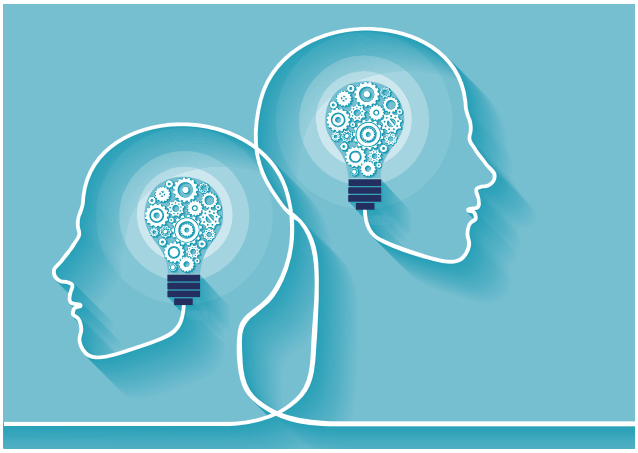
Questions relatives à l'écart par rapport aux attentes et aux responsabilités de l'auditeur[8]

Dans les paragraphes qui suivent, nous traitons des questions supplémentaires qui ont été portées à l'attention de l'IAASB, tantôt par des parties prenantes sur d'autres forums de consultation, tantôt dans le cadre de ses activités de recherche. L'IAASB est ouvert à recevoir des commentaires sur ces questions particulières, ou sur toute autre question connexe à l'égard de laquelle des répondants souhaiteraient s'exprimer. Toute suggestion de mesure qui pourrait être prise pour réduire l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit en ce qui a trait à la fraude sera la bienvenue.

UTILISATION ACCRUE DE JURICOMPTABLES OU D'AUTRES SPÉCIALISTES PERTINENTS

ÉCART D'ÉVOLUTION

Un audit (ou une enquête) juricomptable consiste en une enquête et une évaluation des documents financiers d'une entité ou d'un particulier menées en vue de dégager des éléments probants pouvant être utilisés devant un tribunal ou lors d'une procédure judiciaire pour corruption, détournement d'actifs ou fraude liée aux états financiers. Les missions de ce type sont d'une étendue ciblée et sont réalisées par des gens dûment formés qui possèdent les compétences requises pour la pratique des techniques de juricomptabilité. Même si des procédures semblables à celles mises en œuvre lors d'un audit d'états financiers peuvent être employées (telles que des procédures analytiques), des techniques d'enquête et des technologies de pointe sont aussi mises à profit pour réunir des éléments probants qui serviront auprès de tribunaux civils ou criminels.



[8] Les sujets de l'esprit critique et du rapport de l'auditeur sont abordés un peu plus loin, s'agissant de deux aspects pertinents tant au regard de la fraude que de la continuité de l'exploitation.

Les normes d'audit n'imposent pas expressément le recours à des juricomptables[9]. En revanche, elles stipulent que l'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes en affectant à la mission des personnes additionnelles ayant des compétences et des connaissances spécialisées, tels des experts en juricomptabilité et en informatique[10].

Certains ont laissé entendre que d'exiger le recours à des juricomptables dans une plus large mesure lors de missions d'audit pourrait contribuer à réduire l'écart d'évolution en renforçant les procédures mises en œuvre par l'auditeur en ce qui a trait à la fraude (c.-à-d. que l'on répondrait à la volonté de ceux qui estiment qu'il faudrait en faire plus concernant la fraude lors d'un audit d'états financiers, tout en reconnaissant que le recours à un juricomptable lors d'un audit d'états financiers n'équivaut pas à la réalisation d'un audit (ou d'une enquête) juricomptable).

Plus précisément, il a été proposé que des juricomptables participent aux entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les secteurs dans lesquels il pourrait y avoir des anomalies significatives résultant de fraudes, aux demandes d'informations adressées à la direction et à d'autres personnes, ainsi qu'à la mise en œuvre des procédures d'audit visant à répondre à certains risques d'anomalies significatives. Des juricomptables ou d'autres spécialistes pertinents pourraient être en mesure de fournir un meilleur éclairage quant aux risques de fraude que court la société.

Certains ont laissé entendre que d'exiger le recours à des juricomptables dans une plus large mesure lors de missions d'audit pourrait contribuer à réduire l'écart d'évolution en renforçant les procédures mises en œuvre par l'auditeur en ce qui a trait à la fraude (c.-à-d. que l'on répondrait à la volonté de ceux qui estiment qu'il faudrait en faire plus concernant la fraude lors d'un audit d'états financiers). Toutefois, il a aussi été mentionné qu'un audit d'états financiers a une portée plus vaste et n'est pas de nature judiciaire, et qu'il convient de mesurer l'efficacité du recours à des juricomptables ou d'autres spécialistes pertinents au regard des objectifs de chaque audit d'états financiers ainsi que de la nature et des circonstances de la mission visée. De plus, de nombreux cabinets d'audit n'ont pas de tels spécialistes à leur emploi, et des problèmes d'adaptabilité peuvent donc se poser.

Il a également été proposé que la formation en matière de juricomptabilité et de sensibilisation à la fraude soit rehaussée dans le cadre du processus officiel d'admission et d'apprentissage permanent des auditeurs d'états financiers. Comme il est indiqué à l'annexe A, l'IAASB estime qu'il s'agit là d'une proposition pertinente que les autres parties prenantes (p. ex., l'International Panel on Accountancy Education de l'International Federation of Accountants (IFAC), les cabinets d'audit, les universités et les commissions d'agrément, notamment) devraient prendre en considération.

En outre, certains ont laissé entendre que le recours à d'autres spécialistes pertinents pour la mise en œuvre de procédures relatives à la fraude pourrait contribuer à réduire l'écart d'évolution. Par exemple, des experts des données ou des technologies de l'information pourraient aider à mettre en œuvre les procédures reposant sur l'utilisation de technologies de pointe (telles que l'exploration ou l'analyse de données) pour tester des populations complètes ou identifier les populations présentant un risque plus élevé. Ici encore, la proportionnalité et l'adaptabilité sont des points importants à considérer, en particulier pour les cabinets d'audit qui n'ont pas de tels spécialistes à leur emploi.

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la proposition d'exiger le recours à des juricomptables ou à d'autres spécialistes pertinents lors d'un audit d'états financiers et, si la proposition est jugée pertinente, sur les situations dans lesquelles le recours à des spécialistes devrait être exigé.

[9] Bien que le recours à des juricomptables ne soit pas spécifiquement exigé, les normes d'audit exigent que l'associé responsable de la mission s'assure que l'équipe de mission ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit et délivrer un rapport de l'auditeur approprié dans les circonstances.

[10] Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A35.

ATTENTION ACCRUE À PORTER AUX FRAUDES NON SIGNIFICATIVES

ÉCART D'ÉVOLUTION

Les audits d'états financiers ne sont pas conçus pour détecter les anomalies qui ne sont pas significatives par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, y compris celles résultant de fraudes. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs[11].

S'il est vrai que l'auditeur n'est pas tenu de concevoir et de mettre en œuvre des procédures particulières visant les anomalies non significatives, toute anomalie liée à la fraude qui est détectée peut indiquer l'existence d'un problème plus important. Par exemple, des éléments probants indiquant qu'un employé n'agit pas avec intégrité peuvent refléter des problèmes plus vastes touchant la culture d'entreprise de l'entité. Par ailleurs, des fraudes non significatives qui se répètent sur de longues périodes peuvent, avec le temps, devenir significatives (d'un point de vue quantitatif ou qualitatif).

Les normes d'audit imposent à l'auditeur d'évaluer si les anomalies détectées sont ou non des indices de fraude et d'en apprécier l'incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les déclarations de la direction. Si l'auditeur relève une anomalie, qu'elle soit significative ou non, et qu'il a des raisons de croire qu'elle résulte ou pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction (en particulier, la haute direction), il doit reconsidérer ses évaluations initiales des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et l'incidence sur les procédures d'audit planifiées pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander s'il y a une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers[12].



Tandis que le monde évolue et que les fraudes non significatives sont de plus en plus fréquentes, l'IAASB aimerait approfondir la question de savoir si des mesures supplémentaires doivent être prises concernant les fraudes non significatives détectées. Ainsi, **l'IAASB souhaite connaître les différents points de vue** sur les responsabilités de l'auditeur telles qu'elles sont perçues à l'égard des fraudes non significatives lors d'un audit d'états financiers (c.-à-d. de porter une plus grande attention à la fraude) et sur les procédures supplémentaires, le cas échéant, qui pourraient être appropriées. **L'IAASB souhaite également connaître les différents points de vue** sur la nécessité d'exiger ou non la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires lorsqu'une fraude non significative est détectée et, le cas échéant, quels types de procédures devraient être imposés.

[11] Norme ISA 200, paragraphe A47.

[12] Norme ISA 240, paragraphes 36 et 37.

RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR À L'ÉGARD DES FRAUDES COMMISES PAR DES TIERS

ÉCART D'ÉVOLUTION

Lorsqu'une fraude est commise par un tiers, elle est souvent perpétrée de connivence avec des employés de la société. Rappelons que la définition de la fraude donnée dans les normes d'audit inclut les fraudes commises par des tiers[13].

Les auditeurs sont tenus d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées à ces risques et de prendre les mesures appropriées relativement aux cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit, y compris les fraudes significatives impliquant des tiers. Toutefois, il a été souligné qu'il faudrait mettre davantage l'accent sur les procédures visant à détecter les fraudes commises par des tiers.

De plus, certains s'interrogent à savoir si les procédures d'audit devraient être conçues pour détecter les fraudes qui ne sont pas liées directement aux risques d'anomalies significatives (p. ex., les cyberattaques se traduisant par un vol d'informations sur les clients), mais plutôt au risque d'atteinte à la réputation ou au risque opérationnel. Or, cela élargirait l'étendue de l'audit des états financiers au-delà de ce qui est actuellement exigé.



L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue à savoir si l'on met suffisamment l'accent sur les responsabilités de l'auditeur à l'égard des fraudes commises par des tiers. Nous souhaitons aussi recueillir des commentaires sur le rôle de l'auditeur concernant les fraudes commises par des tiers qui ne donnent lieu à aucune anomalie significative dans les états financiers, mais qui peuvent avoir une incidence très dommageable sur l'entité (p. ex., les cyberattaques).

EXIGENCES ACCRUES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE QUALITÉ

ÉCART DE RÉALISATION

ÉCART D'ÉVOLUTION

La Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1[14] exige que les cabinets établissent, pour certaines missions, des politiques et procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournit une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur ou d'un autre rapport de mission. Le processus de la revue de contrôle qualité de la mission vise les audits d'états financiers d'entités cotées, et, le cas échéant, les autres missions pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'elle était nécessaire[15, 16].

La mise en œuvre de procédures de revue de contrôle qualité particulières visant la fraude n'est pas expressément exigée. Toutefois, des anomalies significatives résultant de fraudes seraient vraisemblablement considérées comme une question importante ou un aspect qui fait largement appel au jugement[17] et seraient donc visées par la revue de contrôle qualité de la mission.

Comme il est mentionné plus haut, en 2013, une nouvelle norme sur la fraude (applicable uniquement aux audits de sociétés cotées) a été établie au Japon, laquelle impose

[13] Norme ISA 240, alinéa 11 a).

[14] Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

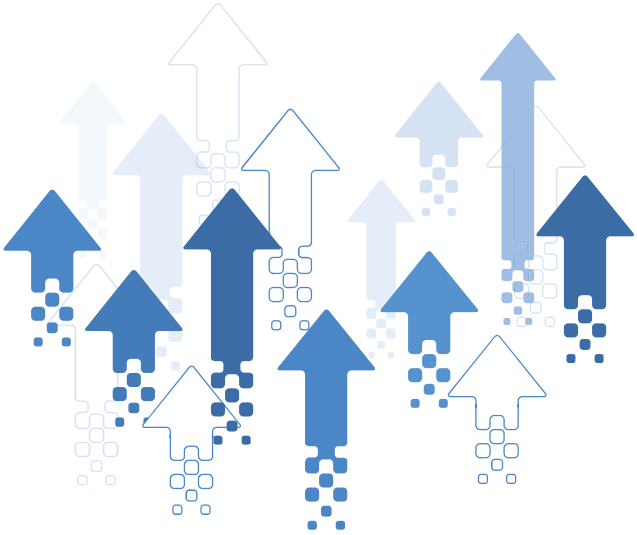
[15] Les normes de contrôle qualité de l'IAASB seront remplacées incessamment par ses nouvelles normes sur la gestion de la qualité. Les projets de Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, et de norme ISQM 2, *Revues de la qualité des missions,* contiendront des exigences similaires concernant les revues de la qualité des missions pour certaines missions.

[16] Norme ISQC 1, paragraphe 35.

[17] Norme ISQC 1, paragraphe 37.

des procédures de revue de contrôle qualité plus poussées à l'égard de la fraude. Ainsi, la norme exige expressément qu'une revue de contrôle qualité de la mission soit réalisée à des stades appropriés au cours de l'audit, notamment lorsque des jugements importants sont portés et que des conclusions sont tirées pour répondre aux risques de fraude, conformément aux politiques et aux procédures du cabinet d'audit. En outre, ces procédures plus poussées exigent explicitement que, lorsque l'auditeur soupçonne une anomalie significative résultant d'une fraude, il n'exprime aucune opinion tant que les procédures de revue de contrôle qualité de la mission à l'égard des mesures prises en réponse à ses soupçons n'ont pas été mises en œuvre.

La nouvelle norme sur la fraude exige par ailleurs que les cabinets établissent des politiques et des procédures qui portent explicitement sur les risques de fraude dans les éléments du système de contrôle qualité (c.-à-d. les responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet, l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit, les ressources humaines, la réalisation des missions et le suivi).



L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la nécessité d'envisager des procédures de revue de contrôle qualité de la mission supplémentaires axées spécifiquement sur les responsabilités de l'équipe de mission à l'égard de la fraude pour les audits d'états financiers d'entités cotées et, le cas échéant, les autres missions pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était nécessaire.

III. CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Les états financiers préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation sont fondés sur l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité d'exploitation[18] et qu'elle poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.



Évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

- Certains référentiels d'information financière contiennent une exigence explicite imposant à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et de fournir certaines informations sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans les états financiers.
- Les exigences détaillées concernant la responsabilité qui incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent également être énoncées dans des textes légaux ou réglementaires.
- Il se peut qu'il n'existe aucune exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique. Cependant, lorsque le principe comptable de continuité d'exploitation constitue un principe de base de la préparation des états financiers (c.-à-d. que l'on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités), la direction doit tout de même évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation puisque c'est sur cette hypothèse qu'est fondée la préparation des états financiers.



Responsabilités de l'auditeur à l'égard de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

- Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers.
- Tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Faire rapport conformément aux normes ISA.

Les exigences relatives aux responsabilités de la direction à l'égard de la continuité de l'exploitation sont en règle générale énoncées dans le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 1, *Présentation des états financiers*, exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lors de la préparation des états financiers. On y explique en outre que le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas, et que, dans certains cas, il peut ne pas être nécessaire de procéder à une analyse détaillée, alors que dans d'autres, « la direction devra peut-être considérer toute une série de facteurs ». Lorsque la direction sait qu'il existe des incertitudes significatives liées à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ces incertitudes doivent être communiquées.

La direction dispose des informations les plus pertinentes pour apprécier la performance future de l'entité, et l'évaluation rigoureuse et équilibrée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que la communication de

[18] Tel qu'il est indiqué dans IAS 1, l'entité doit préparer les états financiers sur la base de la continuité de l'exploitation sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

toute incertitude, par la direction sert de base aux procédures de l'auditeur.

Les normes d'audit décrivent des procédures devant être mises en œuvre pour apprécier l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et prendre en compte les informations y afférentes à fournir, le cas échéant. Ces procédures visent à aider l'auditeur à tirer une conclusion sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation en fonction de l'évaluation faite par la direction, et à évaluer si les informations fournies, le cas échéant, sont adéquates compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable. Les normes d'audit énoncent par ailleurs les incidences des conclusions de l'auditeur sur le rapport de l'auditeur.

> *« Une évaluation rigoureuse et réfléchie est une condition sine qua non pour un travail d'audit de haute qualité dans ce domaine. »*
>
> – Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), *L'échange* (janvier 2020)

Les procédures de l'auditeur visent dans une large mesure à vérifier s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, le cas échéant, à déterminer si la direction les a pris en compte dans son évaluation. En outre, tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants qui laisseraient entrevoir la possibilité d'un problème de continuité de l'exploitation.

Comprendre les perceptions et les points de vue relatifs aux responsabilités de l'auditeur dans le contexte actuel

Les effets possibles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prévoir de tels événements ou situations futurs. Par conséquent, l'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Des faillites de sociétés de renom ont suscité la critique du public à l'égard des auditeurs, et ont soulevé des questions quant à l'étendue de ce que ces derniers devraient être en mesure de détecter à l'aide des procédures d'audit visant la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais aussi quant aux informations qui sont communiquées aux utilisateurs à l'égard de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans un avenir prévisible.

Les points de vue divergent sur les responsabilités de l'auditeur à l'égard de la détection et de la résolution des problèmes liés à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, y compris celle de faire rapport sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Pour certains, il y a une différence entre les responsabilités de la direction et celles de l'auditeur, en particulier du fait que l'auditeur n'est pas tenu de formuler une conclusion sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais bien d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'évaluation de la direction. Pour d'autres, ces responsabilités se chevauchent.

L'hypothèse selon laquelle l'entité pourra poursuivre son exploitation sert de base à la préparation des états financiers. Compte tenu des nombreuses faillites de sociétés de renom, certaines parties prenantes souhaitent l'avènement de procédures d'audit plus poussées relativement à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Au Royaume-Uni, par exemple, les modifications apportées à l'équivalent de la norme ISA 570 (révisée) comprennent l'obligation pour l'auditeur d'obtenir une meilleure compréhension des processus permettant la supervision des évaluations de la direction.

> *« Ce qui compte vraisemblablement le plus pour les parties prenantes, c'est d'être rassurées quant à la résilience d'une société. »*
>
> – Sir Donald Brydon, Report of the Independent Review into the Quality and Effectiveness of Audit (décembre 2019)

Questions relatives à l'écart par rapport aux attentes et aux responsabilités de l'auditeur[19]

Dans les paragraphes qui suivent, nous traitons des questions qui ont été portées à l'attention de l'IAASB, tantôt par des parties prenantes sur d'autres forums de consultation, tantôt dans le cadre de ses activités de recherche. L'IAASB est ouvert à recevoir des commentaires sur ces questions particulières, ou sur toute autre question à l'égard de laquelle des répondants souhaiteraient s'exprimer. Toute suggestion de mesure qui pourrait être prise pour réduire l'écart par rapport aux attentes en matière d'audit en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation sera la bienvenue.

PÉRIODE À PRENDRE EN COMPTE POUR L'ÉVALUATION DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

ÉCART D'ÉVOLUTION

Exigences comptables actuelles	Exigences en matière d'audit actuelles[20]
Les exigences relatives à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont souvent spécifiées dans le référentiel d'information financière applicable, y compris la période à prendre en compte pour l'évaluation. Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 1, *Présentation des états financiers*, indique que la direction doit prendre en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum sur douze mois à compter de la date de clôture[21].	• Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément à tout texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation n'est pas d'au moins douze mois à compter de la date de clôture, l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation. • L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Bien que les auditeurs doivent formuler des demandes d'informations à la direction, ils ne sont pas expressément tenus de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour relever des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation au-delà de la période prescrite pour l'évaluation, mais doivent en revanche prendre en considération tous les éléments probants réunis tout au long de l'audit. Certaines parties prenantes ont soulevé la question de savoir si l'appréciation de l'auditeur devrait couvrir une période plus longue, tandis que d'autres ont fait remarquer que l'auditeur ne peut pas prévoir des événements trop loin dans le temps, à plus forte raison si la direction n'est elle-même pas tenue de le faire.

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la nécessité d'exiger que les entités évaluent leur capacité à poursuivre leur exploitation sur une période de plus de douze mois et, par conséquent, d'exiger que les auditeurs fondent leur appréciation sur cette période plus longue, plutôt que sur la période actuellement prescrite. Si les parties prenantes sont d'avis que la période considérée devrait être plus longue, il faudra maintenir l'alignement entre les exigences du référentiel d'information financière applicable et celles des normes d'audit afin que les auditeurs puissent mettre en œuvre leurs procédures de façon adéquate.

[19] Les sujets de l'esprit critique et du rapport de l'auditeur sont abordés un peu plus loin, s'agissant de deux aspects pertinents tant au regard de la fraude que de la continuité de l'exploitation.

[20] Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 13 et 15.

[21] Norme IAS 1, paragraphe 26.

CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION ET AUTRES ASPECTS DE LA RÉSILIENCE

ÉCART DE CONNAISSANCES

ÉCART D'ÉVOLUTION

Dans certains pays, la direction est tenue de faire rapport sur d'autres aspects de la résilience de la société. Par exemple, au Royaume-Uni, certaines entités ont la responsabilité de faire rapport sur la viabilité à long terme de l'entité. L'entité publie dans son rapport annuel une déclaration qui explique l'évaluation par la direction des perspectives de la société sur une période donnée, compte tenu de sa situation actuelle et de ses principaux risques. Ce type d'information concerne essentiellement la planification à l'aide de scénarios futurs et les risques susceptibles de se cristalliser ultérieurement sous forme de menaces à la survie de la société. Les auditeurs sont tenus de mettre en œuvre des procédures à l'égard de la déclaration préparée par la direction pour déterminer si elle présente une incohérence significative par rapport à la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit, y compris celle obtenue dans le cadre de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'auditeur est tenu d'indiquer dans son rapport tout élément significatif qu'il convient d'ajouter ou sur lequel il convient d'attirer l'attention du lecteur relativement à la déclaration de la direction.

En Australie, les administrateurs publient une déclaration de solvabilité, dans laquelle ils indiquent que la société est en mesure de régler toutes ses dettes à mesure qu'elles deviennent exigibles. Cette déclaration est incluse dans la déclaration des administrateurs sur le rapport financier et, par conséquent, l'auditeur en examine la conformité au texte de la *Corporations Act 2001* pour se former une opinion sur le rapport financier dans son ensemble.

En revanche, selon de nombreux référentiels d'information financière, l'évaluation de la direction quant au caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation repose sur la question de savoir si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité, ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Pour évaluer si l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. L'auditeur est tenu de tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.

De l'avis de certains, la pluralité des termes employés pour désigner la santé financière d'une entité crée de la confusion quant au sens à donner à chaque terme. Aussi s'interrogent-ils sur les différences entre les divers concepts, sur la nécessité d'entretenir ces différents concepts et sur les responsabilités de l'auditeur à leur égard.

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la nécessité d'apporter des changements en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation et aux autres aspects de la résilience (dans les limites du mandat de l'IAASB).

INCERTITUDE SIGNIFICATIVE LIÉE À LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

ÉCART DE RÉALISATION

ÉCART DE CONNAISSANCES

Exigences comptables actuelles	Exigences en matière d'audit actuelles[22]
Le référentiel d'information financière applicable peut énoncer les exigences relatives à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi qu'aux incertitudes significatives susceptibles de se présenter. Par exemple, comme l'exige IAS 1, lorsque la direction prend conscience d'*incertitudes significatives* liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes[23].	Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la probabilité de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, des informations appropriées sur la nature et les incidences de l'incertitude sont nécessaires pour que : • dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle ; • dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

Il a été souligné que, lorsqu'il s'agit de déterminer si des informations doivent être fournies au sujet d'une incertitude significative, l'expression « capacité de l'entité à poursuivre son exploitation » n'est pas interprétée et appliquée de façon uniforme et que, parfois, elle n'est pas comprise par les utilisateurs d'états financiers. Or, le manque d'uniformité dans l'interprétation de cette expression a une incidence sur le moment lors duquel les informations sont fournies dans les états financiers. Comme il a été souligné, lorsqu'il existe des incertitudes significatives, il s'avère plus utile que les informations à leur sujet soient fournies plus tôt.

Il a également été souligné que dans certains référentiels d'information financière, il n'existe pas d'exigences claires quant aux informations à fournir en cas d'incertitude significative, de telle sorte que les informations fournies, le cas échéant, ne sont pas uniformes[24, 25]. Comme c'est le référentiel d'information financière applicable qui établit les obligations d'information à satisfaire, c'est aux normalisateurs comptables qu'il appartiendrait d'apporter toute modification pour clarifier ces questions. En 2012, l'International Accounting Standards Board a examiné ces questions dans l'optique de ses normes, mais, tout compte fait, a décidé de ne pas y apporter de modifications. À l'époque, l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) avait fait valoir que le paragraphe 122



L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur les mesures supplémentaires qu'il faudrait prendre pour réduire l'écart de connaissances quant au sens à donner à la notion d'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation afin d'assurer une interprétation uniforme de ce concept.

[22] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 18.

[23] Norme IAS 1, paragraphe 25.

[24] Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 19 et 20.

[25] Par exemple, le New Zealand Accounting Standards Board a proposé que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers sur les hypothèses et les jugements importants ayant trait au caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation et, de même, que des informations supplémentaires soient fournies lorsque des incertitudes significatives ont été relevées. L'Australian Accounting Standards Board a convenu d'encourager la mise en place de changements à l'échelle internationale sur ces questions.

d'IAS 1 imposait bien à l'entité de fournir les jugements portés par la direction lors de l'application des méthodes comptables de l'entité ayant le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers, et que cela s'appliquait aux jugements portés au sujet des incertitudes significatives.

De plus, l'IAASB souhaite connaître les différents points de vue à savoir si le concept d'incertitude significative et les exigences y afférentes décrits dans les normes d'audit sont suffisamment bien alignés sur les exigences des normes comptables internationales.

IV. AUTRES QUESTIONS PERTINENTES AU REGARD DE LA FRAUDE ET DE LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

ESPRIT CRITIQUE

ÉCART DE RÉALISATION | ÉCART D'ÉVOLUTION

Exigences actuelles des normes d'audit :

Les normes d'audit exigent que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lorsqu'il planifie et réalise l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple[27] :

- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
- aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants ;
- aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle ;
- aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes d'audit.

Esprit critique

Une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur[26].

Voici un résumé des exigences relatives à l'esprit critique énoncées dans les normes d'audit en ce qui a trait à la fraude et à la continuité de l'exploitation[28, 29].

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

- L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance.
- À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires.
- Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

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

- Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

L'IAASB a reconnu que de simplement demander aux auditeurs de faire preuve d'un « esprit plus critique » n'induirait pas le changement de comportement requis. Les modifications récentes apportées à certaines normes d'audit ont ajouté

[26] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, alinéa 13 l).

[27] Norme ISA 200, paragraphe A20.

[28] Norme ISA 240, paragraphes 12 à 14.

[29] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 11.

de nouvelles exigences qui sont formulées de manière à favoriser l'esprit critique. Il a été souligné que des améliorations similaires devraient être envisagées pour tout projet futur sur la fraude et la continuité de l'exploitation. De telles modifications pourraient consister, par exemple, en ce qui suit :

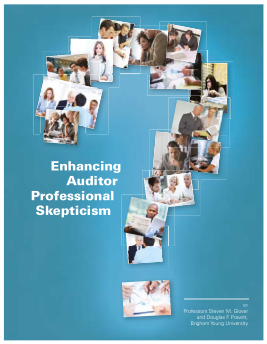
- Mettre l'accent sur le fait que les procédures d'audit ne devraient comporter aucun parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.
- Rehausser les exigences de « prise de recul » et d'évaluation des éléments probants obtenus pour formuler des conclusions.
- Employer des termes plus forts (« demander des explications », « remettre en question » et « réévaluer ») dans les normes pour souligner l'importance de l'exercice de l'esprit critique.

Comme nous l'avons expliqué plus haut, en 2013, le Business Accounting Council du Japon a établi une nouvelle norme intitulée *Standard to Address Risks of Fraud in an Audit*. Cette norme met davantage l'accent sur l'esprit critique, et exige notamment que l'auditeur exerce un esprit critique plus aigu lorsqu'il détermine s'il y a lieu de soupçonner une anomalie significative résultant d'une fraude et qu'il met en œuvre les procédures d'audit visant à répondre à pareil soupçon (lesquelles sont plus poussées qu'en l'absence de tout soupçon).



Au Royaume-Uni, la norme d'audit récemment révisée relative à la continuité de l'exploitation renferme des exigences supplémentaires visant à renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur. Par exemple, l'auditeur doit évaluer si les jugements que la direction a portés pour procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation présentent des indices d'un parti pris possible de la direction.

Le rapport Brydon recommande que les auditeurs reçoivent de la formation en matière de juricomptabilité et de sensibilisation à la fraude afin qu'ils fassent preuve d'une profonde suspicion dans les circonstances pertinentes, et non simplement d'esprit critique. Ainsi, plutôt que d'adopter un regard neutre au départ, les auditeurs pourraient devoir aborder l'audit avec un esprit soupçonneux si les circonstances l'exigent. Certains ont toutefois exprimé des préoccupations à l'idée qu'une telle approche puisse compromettre la relation d'audit. La relation professionnelle qu'entretient la direction avec l'auditeur pourrait se détériorer si celle-ci percevait de la part de l'auditeur une profonde suspicion à son endroit, ce qui pourrait par ailleurs amener la direction à être moins encline à collaborer pleinement aux demandes de l'auditeur.



Une publication rédigée par des professeurs universitaires et commandée par le Global Public Policy Committee, intitulée *Enhancing Auditor Professional Skepticism*, propose que les normes décrivent l'esprit critique comme un état d'esprit modulable en fonction des circonstances, un regard neutre pouvant s'avérer approprié lorsque les risques sont faibles, tandis qu'en présence de risques élevés, le doute présumé ou le doute complet pourraient être justifiés.

Un rapport universitaire intitulé *Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research* (Hurtt et. al) explique que, selon certaines recherches, des partis pris inconscients peuvent influencer les jugements ou les actions de l'auditeur. Les auteurs précisent que plusieurs études examinent la tendance de l'auditeur à centrer son attention sur les éléments probants qui confirmeront l'explication du client quant à la fluctuation d'un solde de compte, plutôt que de rechercher des éléments probants qui l'infirmeraient (ce qui se traduit par un manque d'esprit critique). Le rapport mentionne en outre que, selon une étude (Fukukawa et Mock, 2011), s'il est vrai que les auditeurs tendent à confirmer des assertions données, ils sont moins susceptibles de confirmer celles se présentant sous une forme négative que celles de forme affirmative. Dans cette étude, on propose que des normes soient élaborées de manière à imposer aux auditeurs de voir les assertions sous un éclairage négatif plutôt qu'affirmatif.

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la nécessité d'étoffer les exigences relatives à l'esprit critique pour la mise en œuvre de procédures visant la fraude et la continuité de l'exploitation, ainsi que sur les procédures supplémentaires qui seraient appropriées, le cas échéant.

TRANSPARENCE ACCRUE EN CE QUI A TRAIT À LA FRAUDE ET À LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

ÉCART DE RÉALISATION ÉCART D'ÉVOLUTION

Transparence accrue dans le rapport de l'auditeur

Il n'existe actuellement aucune exigence imposant à l'auditeur de préciser, dans son rapport, les procédures particulières mises en œuvre pour répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ni son point de vue ou ses conclusions quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation. Pour certains types d'entités, l'auditeur doit déterminer les questions clés de l'audit et les communiquer dans son rapport, mais celles-ci ne portent pas forcément sur les risques de fraude ou sur la continuité de l'exploitation, puisque ces questions sont celles qu'il considère comme ayant été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.

Il a été souligné que, sur le plan de la normalisation en audit, pour résorber l'écart de connaissances du point de vue des utilisateurs d'états financiers, il n'y avait pas d'autre façon que d'accroître la transparence dans le rapport de l'auditeur (il faudrait donc que l'auditeur fournisse plus d'information dans son rapport pour permettre aux utilisateurs de mieux comprendre les travaux qu'il a réalisés ou les résultats de certaines procédures). Par exemple, dans le cas du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public[30] de l'Union européenne, en vertu de l'article 10 du règlement « Rapport d'audit », l'auditeur est tenu d'expliquer dans son rapport la mesure dans laquelle l'audit a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude.

> *« Selon certains participants, les sociétés devraient être tenues de faire rapport sur l'efficacité de leurs contrôles internes à l'égard de la fraude, et les auditeurs, de fournir une assurance quant à ces contrôles. Ils estiment que les investisseurs et les autres parties prenantes obtiendraient ainsi des informations supplémentaires sur les risques de fraude potentiels au sein de l'entité. »*
>
> – *The Future of Audit Report* (juillet 2019), PwC

Certains ont suggéré que, pour réduire l'écart par rapport aux attentes des utilisateurs du rapport de l'auditeur en ce qui a trait notamment aux travaux réalisés lors de l'audit, le rapport devrait contenir de plus amples renseignements concernant la continuité de l'exploitation et la fraude. Plus précisément, il a été suggéré que le rapport de l'auditeur soit étoffé pour décrire les procédures particulières mises en œuvre dans ces secteurs.



Considérations propres à la continuité de l'exploitation

Dans le cadre du projet de l'IAASB sur le rapport de l'auditeur qui a été achevé au début de 2015, les normes d'audit ont été révisées afin de prescrire l'établissement par l'auditeur d'informations plus détaillées concernant la continuité de l'exploitation, et d'exiger que ces informations soient présentées dans le rapport de l'auditeur dans certaines circonstances particulières. Par exemple, s'il est justifié d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, mais qu'il existe une incertitude significative sur laquelle des informations adéquates sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure les informations pertinentes sur l'incertitude dans une section distincte de son rapport intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »[31]. Les normes d'audit précisent également que si l'auditeur conclut qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut déterminer qu'une ou que plusieurs questions se rattachant à cette conclusion qu'il a tirée constituent des questions clés de l'audit. L'auditeur peut alors inclure dans la description de ces questions clés de l'audit fournie dans son rapport divers

[30] Voir le paragraphe 2(13) de la directive de l'Union européenne pour la définition complète des entités d'intérêt public.

[31] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 22.

aspects des événements ou situations en question qui sont communiqués dans les états financiers[32]. Toutefois, rappelons que rien n'exige que le rapport de l'auditeur indique de façon plus détaillée les travaux réalisés par l'auditeur ni le point de vue de ce dernier quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.



Une solution possible pour accroître la transparence concernant les procédures mises en œuvre par l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation serait d'exiger que l'auditeur explique la façon dont il a apprécié l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, lorsqu'il y a lieu, les principales observations découlant de cette appréciation. Cette exigence pourrait s'appliquer même lorsque l'auditeur a conclu, à l'issue de ses travaux sur l'évaluation de la direction, qu'il n'existe aucune incertitude significative. Par exemple, au Royaume-Uni, en vertu de la norme révisée sur la continuité de l'exploitation mentionnée précédemment, l'auditeur est tenu de communiquer ses conclusions quant à la continuité de l'exploitation, même s'il a conclu qu'il est justifié d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation et qu'il n'existe aucune incertitude significative.

En l'absence d'une exigence selon laquelle la direction serait invariablement tenue de fournir des informations détaillées sur son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (la direction étant la mieux placée pour fournir ces informations), il pourrait s'avérer difficile pour l'auditeur d'offrir quelconque observation détaillée sur pareilles informations. Cela reviendrait pour l'auditeur à devoir fournir de nouvelles informations que la direction n'aurait pas fournies dans les états financiers. Par ailleurs, on pourrait alors se demander à qui il incombe de faire rapport sur ces questions, sans compter qu'il ne serait peut-être pas approprié que les normes d'audit aient préséance sur le référentiel d'information financière applicable.

Transparence accrue dans les communications avec les responsables de la gouvernance

Les normes d'audit exigent ce qui suit en ce qui a trait à la communication avec les responsables de la gouvernance :

- **FRAUDE :** L'auditeur doit communiquer avec les responsables de la gouvernance dès que possible s'il détecte ou soupçonne une fraude impliquant la direction, des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur fait part de ses soupçons aux responsables de la gouvernance et s'entretient avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission. L'auditeur communique également aux responsables de la gouvernance toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de leur compétence[33].
- **CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION :** L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication indique si les événements ou situations constituent une incertitude significative, si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée, si les informations y afférentes fournies sont adéquates et les incidences sur le rapport de l'auditeur (le cas échéant)[34].

L'IAASB souhaite connaître les différents points de vue sur la nécessité de prescrire des informations supplémentaires dans le rapport de l'auditeur concernant la fraude et la continuité de l'exploitation et, le cas échéant, il souhaite obtenir des précisions sur les points à travailler en matière de transparence.

L'IAASB souhaite également connaître les différents points de vue à savoir s'il faut rehausser la transparence dans les communications avec les responsables de la gouvernance.

[32] Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A41.

[33] Norme ISA 240, paragraphes 42 et 43.

[34] Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 25.

ANNEXE A

AUTRES ACTIVITÉS DE L'IAASB SUR LA FRAUDE ET LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Nous menons également les recherches et activités de communication ciblées suivantes pour mieux orienter les décisions que l'IAASB pourrait être amené à prendre au titre de ses projets de normalisation futurs ou de ses autres activités. À mesure que les projets avanceront, nous entreprendrons d'autres activités, s'il y a lieu.

- Analyse et appréciation des commentaires soumis à l'IAASB dans le cadre d'autres projets de normalisation et forums de consultation pertinents au regard des sujets considérés.
- Revue de travaux de recherche universitaire, de publications externes et des résultats de revues réalisées dans différents pays.
- Entretiens avec des normalisateurs nationaux, en particulier là où des activités de normalisation pertinentes ont été menées ou sont en cours.
- Tenue de trois tables rondes (virtuelles) à l'échelle mondiale.

Autres questions soulevées à ce jour, que l'IAASB examinera dans le cadre d'autres activités de collecte d'information et de communication (*hors de la portée du présent document*)

FRAUDE

- Utilisation des technologies pour évaluer les risques de fraude et détecter les anomalies (significatives ou non) résultant de fraudes, et façon dont les technologies sont utilisées pour perpétrer des fraudes
- Étendue des procédures à mettre en œuvre dans le cas des entités peu complexes
- Application uniforme et adéquate de la présomption réfutable de risque de fraude important dans la comptabilisation des produits
- Application uniforme et adéquate des procédures d'audit requises en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction, y compris les tests sur les écritures de journal
- Changements touchant les facteurs de risque de fraude compris dans les modalités d'application et intégration du risque de fraude dans tous les aspects de l'audit
- Amélioration des liens entre les normes d'audit
- Clarification des procédures à mettre en œuvre lorsqu'une fraude est détectée

CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

- Communication avec les responsables de la gouvernance et les autorités de réglementation ou autres organismes de surveillance
- Étendue des procédures à mettre en œuvre dans le cas des entités peu complexes
- Amélioration des liens entre les normes d'audit et reconnaissance expresse de l'utilisation des travaux réalisés pour d'autres aspects de l'audit (p. ex., l'évaluation des risques)

Autres questions soulevées pour lesquelles il a été déterminé qu'elles débordent le mandat de l'IAASB

Les questions ci-après ont été portées à l'attention de l'IAASB sur divers forums de consultation, mais ne sont pas considérées comme entrant dans le mandat de l'IAASB. Il **ne** s'agit **pas** d'une liste exhaustive des questions qui devraient être examinées par les autres intervenants de l'écosystème de l'information financière.

Rencontre annuelle obligatoire en certification

Une suggestion a été faite à l'occasion des activités de recherche et de communication réalisées à ce jour d'établir un mécanisme de dialogue en bonne et due forme entre les auditeurs, la direction de la société, les actionnaires et d'autres parties prenantes. Il pourrait s'agir d'une « rencontre annuelle obligatoire en certification » dirigée par le comité d'audit et à laquelle participerait l'auditeur, qui serait disponible pour répondre aux questions. La fraude et la continuité de l'exploitation pourraient constituer des points obligatoires à l'ordre du jour. Bien que les normes d'audit couvrent certains principes de bonne gouvernance, ce sont souvent les dispositions législatives et les règlements administratifs ou intérieurs des sociétés qui déterminent les exigences relatives aux réunions des sociétés. De ce fait, l'IAASB a déterminé que d'autres parties prenantes seraient possiblement mieux placées pour effectuer les recherches sur cette question et mettre en place les changements jugés nécessaires.

Formation obligatoire en juricomptabilité pour les auditeurs

Certaines sources ont indiqué qu'une exigence de formation obligatoire en juricomptabilité pour les auditeurs d'états financiers pourrait les aider à développer un esprit d'investigation lors de la mise en œuvre des procédures d'audit. Les exigences de formation applicables aux professionnels en audit et en certification et le cursus académique des étudiants en comptabilité varient d'un pays à l'autre et d'une université à l'autre. De plus, chaque cabinet d'audit peut établir ses propres exigences de formation pour ses employés. L'IAASB a donc déterminé qu'il revenait à d'autres parties prenantes de se pencher sur cette recommandation.

ANNEXE B

EXEMPLES ILLUSTRATIFS SUR LA MISE EN ŒUVRE D'ÉVENTUELS CHANGEMENTS

Le tableau ci-après présente certains exemples illustratifs que les permanents de l'IAASB ont pris en considération concernant la façon dont d'éventuels changements, dans la mesure où ils seraient jugés appropriés, pourraient être mis en place. Précisons toutefois qu'il ne s'agit pas d'une liste exhaustive des options possibles et que les exemples sont présentés dans leurs grandes lignes, étant donné qu'il faudrait encore déterminer le champ d'application, l'incidence et les modalités d'application de toute option envisagée. Les exemples illustratifs qui suivent servent de contexte pour répondre à certaines des questions soulevées dans le présent document de travail.

RÉSUMÉ DES OPTIONS (Une seule option ou une combinaison d'options peut constituer une solution possible)	DESCRIPTION	EXEMPLE
OPTION A : Des procédures plus poussées faisant partie de l'étendue de l'audit applicables à toutes les entités.	Les procédures sont étoffées de façon générale directement dans les normes d'audit actuelles.	Dans les normes d'audit, ajout d'une disposition imposant le recours à un juricomptable lors des demandes d'informations relatives à la fraude.
OPTION B : Des procédures plus poussées applicables sous condition, selon les faits et les circonstances, faisant partie de l'étendue de l'audit. *Trois exemples illustratifs différents sont présentés à droite.*	1) Les procédures sont étoffées dans les normes d'audit, mais uniquement dans le cas des entités cotées ou des entités qui sont importantes du point de vue de l'intérêt public[35]. 2) Les procédures sont étoffées dans les normes d'audit pour les cas lors desquels l'équipe de mission juge la mise en œuvre de procédures plus poussées appropriée compte tenu de sa compréhension initiale des faits et des circonstances propres à l'entité. 3) Les procédures sont étoffées dans les normes d'audit, mais uniquement dans le cas d'entités pour lesquelles certains déclencheurs particuliers le justifient (p. ex., seulement lorsqu'une fraude est suspectée).	1) Dans les normes d'audit, ajout d'une disposition imposant le recours à un juricomptable lors des demandes d'informations relatives à la fraude, mais uniquement dans le cas des entités cotées ou des entités qui sont importantes du point de vue de l'intérêt public. 2) Dans les normes d'audit, ajout d'une disposition imposant le recours à un juricomptable lors des demandes d'informations relatives à la fraude pour les cas lors desquels l'équipe de mission juge la mise en œuvre de telles procédures appropriée compte tenu des faits et des circonstances. 3) Dans les normes d'audit, ajout d'une disposition imposant le recours à un juricomptable lors des demandes d'informations relatives à la fraude, mais uniquement dans le cas d'entités pour lesquelles, par exemple, une fraude est suspectée.

[35] Un projet est en cours qui vise à établir une convergence entre les concepts qui sous-tendent la définition d'une « entité d'intérêt public » au sens de l'International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) et la description d'une « entité qui est importante du point de vue de l'intérêt public » selon les normes de l'IAASB. Pour obtenir de plus amples renseignements, cliquez ici.

RÉSUMÉ DES OPTIONS (Une seule option ou une combinaison d'options peut constituer une solution possible)	DESCRIPTION	EXEMPLE
OPTION C : Des procédures plus poussées ne faisant pas partie de l'étendue de l'audit applicables sous condition, selon les faits et les circonstances. *Deux exemples illustratifs différents sont présentés à droite.*	1) Les procédures ne sont pas modifiées directement dans les normes d'audit. En revanche, pour certaines entités telles que les entités cotées ou les entités qui sont importantes du point de vue de l'intérêt public, une mission visant des aspects particuliers de la fraude et de la continuité de l'exploitation doit être réalisée en plus de l'audit des états financiers (une mission d'examen ou de procédures convenues, par exemple). 2) Les procédures que l'auditeur doit mettre en œuvre ne sont pas modifiées directement dans les normes d'audit. En revanche, une mission visant des aspects particuliers de la fraude et ne faisant pas partie de l'étendue de l'audit des états financiers (une mission d'examen ou de procédures convenues, par exemple) doit être réalisée pour assurer plus de fiabilité lorsque certains déclencheurs particuliers le justifient (p. ex., lorsqu'une fraude est suspectée).	1) L'intervention d'un juricomptable n'est obligatoire que pour les entités cotées ou les entités qui sont importantes du point de vue de l'intérêt public, non pas dans le cadre de l'audit des états financiers, mais dans le cadre d'une autre mission réalisée en plus de l'audit (une mission d'examen ou de procédures convenues, par exemple). Ainsi, des dispositions pourraient être ajoutées par le truchement d'une nouvelle norme portant sur un sujet particulier, en l'occurrence la fraude. 2) L'intervention d'un juricomptable n'est obligatoire que lorsqu'un déclencheur le justifie, notamment lorsqu'une fraude est suspectée, non pas dans le cadre de l'audit des états financiers, mais dans le cadre d'une autre mission réalisée en plus de l'audit (une mission d'examen ou de procédures convenues, par exemple). Ainsi, des dispositions pourraient être ajoutées par le truchement d'une nouvelle norme portant sur un sujet particulier, en l'occurrence la fraude.

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

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © septembre 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce ou de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page Web permissions (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

Le document de travail *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers*, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en septembre 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en novembre 2020, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction du document de travail *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers* a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée du document de travail *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers* est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais du document de travail *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers* © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français du document de travail *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers* © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Discussion Paper, Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements: Exploring the Differences Between Public Perceptions About the Role of the Auditor and the Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

 @IAASB_News

 @International Auditing and Assurance Standards Board

 @International Auditing & Assurance Standards Board

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