

Le 21 janvier 2021

Soumis par voie électronique

Monsieur Thomas R. Seidenstein
Président du conseil d'administration
Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance

Monsieur Seidenstein,

Réponse au document de travail de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) intitulé *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers*.

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) est l'organisme canadien indépendant de réglementation de l'audit responsable de la surveillance des cabinets comptables qui audient les entités cotées canadiennes. Notre mandat consiste à promouvoir un audit indépendant de grande qualité qui contribue à la confiance du public dans l'intégrité de l'information financière.

Le CCRC est heureux de répondre au document de travail de l'IAASB : *Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers*.

Commentaires généraux

Des changements fondamentaux aux normes relatives à la fraude et à la continuité de l'exploitation sont nécessaires pour protéger l'intérêt public. Partout dans le monde, des faillites d'entreprise très médiatisées minent la confiance dans la profession parce que l'auditeur n'a pas détecté de fraude importante ou n'a pas décelé l'existence d'une incertitude notable quant à la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation. Nous félicitons l'IAASB d'avoir cherché à mieux comprendre les attentes du public à l'égard des auditeurs en matière de fraude et de continuité de l'exploitation dans le cadre des audits d'états financiers. Un débat animé sur ce que les auditeurs peuvent faire d'autre arrive à point nommé.

Le CCRC a effectué des revues thématiques sur la [fraude](#) et la [continuité de l'exploitation](#) en 2019 afin d'évaluer la conformité des auditeurs à la Norme internationale d'audit (norme ISA) 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, et la norme ISA 570, *Continuité de l'exploitation*. Les conclusions découlant de ces revues, le dialogue approfondi avec les investisseurs et les présidents des comités d'audit, ainsi que nos inspections des dossiers d'audit ont éclairé nos points de vue sur la façon dont les normes d'audit relatives à la fraude et à la continuité de l'exploitation devraient être révisées pour améliorer la qualité de l'audit.

Nous sommes d'avis que l'IAASB devrait renforcer les exigences associées aux normes d'audit en matière de fraude et de continuité de l'exploitation relativement à la façon dont les auditeurs font preuve de scepticisme professionnel. En plus des observations particulières décrites ci-dessous, il serait possible d'y parvenir en greffant des exigences semblables à celles qui ont été ajoutées récemment à la norme ISA 315 (révisée), plus précisément les exigences suivantes :

- Démontrer comment les éléments probants contradictoires ont été pris en compte et la façon dont on a tiré une conclusion à leur égard.
- Prendre du recul et tenir compte de tous les éléments probants obtenus lors de la formulation des conclusions.

Fraude

Responsabilités de l'auditeur

Les auditeurs sont tenus d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives attribuables à la fraude ou à des erreurs (norme ISA 200). Pourtant, un manque de clarté quant aux attentes exactes envers les auditeurs à cet égard a découlé de l'accent mis dans la norme ISA 240 sur les limites de l'audit en matière de détection de la fraude. L'IAASB devrait vérifier si les limites décrites continuent de refléter fidèlement les capacités des auditeurs dans le monde d'aujourd'hui, notamment en tenant compte des progrès en matière de technologies d'audit au cours des dernières années. Il faudrait ajouter un texte pour souligner que les limites ne réduisent pas la responsabilité de l'auditeur de planifier et d'effectuer l'audit de manière à avoir l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives attribuables à la fraude.

État d'esprit de l'auditeur

Nous accueillons favorablement un réexamen de l'état d'esprit de l'auditeur qui est le plus propice à améliorer sa capacité d'évaluer, dans l'intérêt public, les risques de fraude et d'y réagir. Nous continuons d'observer un taux élevé de déficiences de l'audit dans nos inspections qui sont attribuables à un manque de scepticisme professionnel lié à des conditions qui pourraient indiquer une fraude. À titre d'exemples, mentionnons l'acceptation par les auditeurs d'éléments probants moins convaincants lorsqu'ils répondent aux risques de fraude qui ont été relevés et l'évaluation insuffisante d'éléments probants contradictoires pendant l'audit.

L'état d'esprit prédominant des auditeurs dans les normes ISA a été qualifié de neutre, c'est-à-dire qu'il ne présume ni l'honnêteté ni la malhonnêteté des personnes qui préparent l'information financière. La question posée dans le document de travail est de savoir si cet état d'esprit demeure approprié ou si le fait d'obliger les auditeurs à faire preuve de scepticisme améliorerait sa capacité à déceler la fraude.

Le scepticisme pourrait en fait améliorer la capacité de l'auditeur de détecter la fraude. C'est l'état d'esprit qu'adoptent les spécialistes judiciaires et qui, par conséquent, est bien adapté à la détection de la fraude. Toutefois, des recherches supplémentaires sont nécessaires pour évaluer si les avantages pour les parties prenantes l'emportent sur les coûts marginaux, ce qui risque de retarder inutilement la mise en lumière des changements qui s'imposent de toute urgence à la norme ISA 240.

Une solution plus pragmatique consisterait à utiliser des termes plus forts dans les normes ISA, comme « remettre en question », « questionner » et « réexaminer », pour renforcer les définitions et les directives d'application liées à la pratique du scepticisme professionnel. Nous sommes étonnés que le concept de remise en question de la direction par les auditeurs n'apparaisse qu'une seule fois dans les normes ISA. Cette instance se trouve dans les directives d'application de la norme ISA 540, *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe A95, qui traite des situations où les auditeurs constatent des changements dans les méthodes d'estimation, les hypothèses importantes et les données connexes des périodes antérieures.

L'intégration du concept de remise en question efficace de la direction dans les directives d'application de chacune des normes ISA pertinentes sur la façon de faire preuve de scepticisme professionnel, y compris la norme 240, obligerait les auditeurs à adopter une attitude plus active lors de l'évaluation critique des éléments probants obtenus de la direction. Cette façon de faire contraste avec la définition plus passive du scepticisme professionnel présentée dans la norme ISA 200, qui stipule que les auditeurs doivent notamment demeurer attentifs aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants obtenus. Une remise en question efficace de la direction peut également être plus étroitement conforme à la façon dont le public perçoit le rôle de l'auditeur.

Évaluation des risques

Comprendre le processus de la direction pour déterminer les risques de fraude et prendre les mesures qui s'imposent

Les contrôles efficaces contre la fraude mis en place par la direction ont un effet dissuasif important sur la fraude. À l'inverse, des contrôles mal conçus créent des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude et à sa dissimulation. Lorsqu'ils acquièrent une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris les contrôles internes de l'entité, les auditeurs doivent notamment s'informer auprès de la direction au sujet du processus qu'elle suit pour déceler les risques de fraude dans l'entité et y réagir. Toutefois, comment peut-on s'attendre à ce que les auditeurs comprennent le processus de la direction uniquement en se renseignant auprès de celle-ci? La norme devrait être renforcée afin d'obliger les auditeurs à évaluer la conception et la mise en œuvre de ce processus, y compris les contrôles connexes de prévention et de détection de la fraude, afin de mieux comprendre si le processus est conçu efficacement pour prévenir ou détecter la fraude.

En fin de compte, nous sommes d'avis que l'avenir de l'audit exigera que la direction rende des comptes sur la robustesse de ses contrôles internes liés à la fraude, et que les auditeurs fournissent une assurance sur ces contrôles. Certaines données probantes donnent à penser que cette exigence aux États-Unis en vertu de la *Sarbanes-Oxley Act* a eu un effet favorable sur la dissuasion de la fraude. D'autres territoires de compétence dans le monde envisagent également des exigences semblables. Nous reconnaissons que les exigences en matière de gestion, y compris les rapports connexes, ne relèvent pas du mandat de l'IAASB. Néanmoins, nous encourageons l'IAASB à examiner les avantages et les contraintes de l'élaboration d'une norme internationale permettant aux auditeurs d'évaluer les contrôles internes en matière d'information financière et d'en faire rapport.

Recours à des experts judiciaires et à d'autres spécialistes

La norme ISA 240 exige seulement que les auditeurs envisagent de faire appel à des spécialistes judiciaires et à des spécialistes des TI en cas de soupçons de fraude ou de risques évalués d'anomalies significatives attribuables à la fraude. Ce recours à des spécialistes judiciaires est conforme à ce que nous avons observé dans notre revue thématique. Par exemple, nous avons observé que des spécialistes judiciaires ont participé à cinq pour cent des audits en réponse à un événement déclencheur, y compris un soupçon concernant l'intégrité de la direction ou une allégation de détournement d'actifs.

Compte tenu de la complexité croissante des modèles opérationnels des entités et de la sophistication des stratagèmes de fraude, nous croyons que les auditeurs devraient être tenus de faire appel plus fréquemment à des spécialistes judiciaires et à des spécialistes des TI pendant l'évaluation des risques et tout au long de l'audit. Cette décision devrait être fondée sur une évaluation par l'équipe de mission des compétences ou connaissances spécialisées nécessaires pour effectuer des évaluations des risques de fraude en fonction de certains des facteurs suivants, notamment la complexité du modèle opérationnel, les systèmes d'information, les opérations, les flux de données, les modèles d'estimation, les opérations entre parties liées et les risques de fraude associés au secteur d'activités, ainsi que les pays où l'entité exerce ses activités.

Réunion de remue-méninges sur la fraude

La norme ISA 240 serait améliorée par l'élargissement de la liste des enjeux que les auditeurs sont tenus d'aborder au cours de leur réunion afin de discuter des situations où les états financiers de l'entité peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives attribuables à la fraude, y compris la façon dont la fraude peut se produire. Pour insister sur le fait que l'évaluation des risques est un processus itératif qui se déroule à toutes les étapes de l'audit, les auditeurs devraient avoir l'obligation de déterminer s'il est nécessaire de tenir une autre réunion de remue-méninges sur la fraude plus tard au cours de l'audit pour confirmer que les risques de fraude identifiés et évalués demeurent appropriés. Enfin, les spécialistes qui prennent part à l'audit devraient être tenus d'assister aux réunions de remue-méninges sur la fraude. Nous avons été surpris d'apprendre dans notre revue thématique que les spécialistes embauchés par l'équipe de mission ont seulement participé aux réunions de remue-méninges sur la fraude dans les deux tiers des audits inspectés. Étant donné que les spécialistes participent à des domaines complexes de l'audit, y compris les estimations comptables dont le niveau d'incertitude et de subjectivité est élevé et qui sont particulièrement vulnérables à la fraude, leurs perspectives sont pertinentes pour ces discussions.

Procédures prescrites d'évaluation des risques

Bien que nous appuyions une approche des normes d'audit fondée sur des principes, nous croyons que les procédures suivantes devraient être requises dans le cadre de l'évaluation du risque de fraude que fait un auditeur :

- Comprendre les programmes de dénonciation de l'entité : Dans notre revue thématique, nous avons noté que 40 % de la fraude en milieu de travail est détectée grâce à des informations fournies par des employés, des clients, des fournisseurs et d'autres sources anonymes, selon l'étude mondiale de 2018 de l'Association of Certified Fraud Examiners. Pourtant, nous avons observé que les auditeurs examinent le programme de dénonciation de l'entité dans seulement le quart des audits inspectés. Les évaluations des risques de fraude seraient renforcées si les auditeurs étaient tenus de tester la conception et la mise en œuvre des lignes réservées aux dénonciateurs et d'examiner les plaintes reçues par l'entremise de celle-ci.
- Bien interpréter les accords de rémunération de la direction et les attentes des analystes : Le CCRC a récemment organisé une table ronde pour prendre connaissance des attentes des investisseurs institutionnels à l'égard des auditeurs en ce qui a trait à la fraude dans les audits des états financiers. Les participants ont fait remarquer que les fraudes liées aux rapports financiers tournent souvent autour des indicateurs financiers associés à la rémunération de la direction. Dans le cas des entités cotées, les accords de rémunération de la direction sont souvent liés à la satisfaction des attentes des analystes. Les évaluations des risques de fraude seraient renforcées si l'on exigeait des auditeurs qu'ils comprennent les accords de rémunération de la direction et les paramètres sur lesquels les analystes se concentrent pour les entités cotées, le cas échéant.

Réponses à l'évaluation des risques

Intégration d'un élément d'imprévisibilité

Les recherches suggèrent que l'emploi des mêmes procédures par l'auditeur, année après année, fait en sorte que ces procédures deviennent prévisibles et, de ce fait, moins efficaces pour détecter la fraude dans les états financiers. Trop souvent, les auditeurs s'acquittent de l'exigence d'introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit comme une tâche parmi tant d'autres. L'exigence pourrait être renforcée en fournissant plus d'exemples dans les directives d'application sur la façon dont les auditeurs pourraient concevoir des procédures permettant d'intégrer l'imprévisibilité dans les audits afin de répondre aux risques de fraude au niveau des états financiers.

Risque présumé de fraude dans la comptabilisation des produits

Les entités ont souvent recours aux produits et à la croissance des produits comme mesures clés de la performance. La norme ISA 240 serait améliorée par l'ajout d'un plus grand nombre de directives d'application sur la façon d'attribuer la présomption de fraude dans la comptabilisation des produits et le moment où il convient de la réfuter.

La norme ISA 240 exige que les auditeurs évaluent les catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions qui sont à l'origine d'un risque présumé de fraude dans la comptabilisation des produits. Cependant, nous voyons souvent les auditeurs limiter leur attribution du risque présumé à l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits sans faire la preuve d'une évaluation critique de la question de savoir si le risque présumé s'applique également à d'autres assertions ou opérations. La prestation d'un nombre accru de directives d'application améliorera la qualité de l'audit dans ce domaine.

Nous continuons également de relever un taux élevé de réfutations dans nos inspections, un taux de réfutation de 25 % ayant été observé lors de notre revue thématique. Nous estimons que ce taux est trop élevé compte tenu des profils de risque des audits que nous choisissons habituellement à des fins d'inspection. L'ajout d'exemples supplémentaires dans la norme ISA 240 qui illustrent les cas où il est approprié de réfuter la présomption de risque de fraude dans la comptabilisation des produits aidera à améliorer la qualité de l'audit.

Communications avec les responsables de la gouvernance

Les communications efficaces et bidirectionnelles entre les auditeurs et les responsables de la gouvernance représentent une pièce maîtresse des audits de grande qualité. Nous croyons que les auditeurs devraient faire rapport aux responsables de la gouvernance de la façon dont ils se sont acquittés de leurs responsabilités en matière de fraude dans tous leurs audits. Nous proposons que les auditeurs soient tenus de présenter aux personnes responsables de la gouvernance un rapport de leur évaluation de la conception et de la mise en œuvre du processus qu'utilise la direction pour déterminer les risques de fraude et y réagir. Cette exigence serait conforme à la recommandation décrite plus haut, soit d'exiger que les auditeurs évaluent la conception et la mise en œuvre de ce processus.

De plus, les auditeurs devraient être tenus de signaler tout indicateur potentiel d'un parti pris de la direction relevé au cours de l'audit portant sur les estimations comptables afin de permettre aux personnes responsables de la gouvernance de surveiller ce parti pris et d'intervenir, au besoin.

Documentation

Les auditeurs devraient être tenus de documenter les facteurs de risque de fraude. La norme ISA 240 exige que les auditeurs documentent et évaluent les risques de fraude qu'ils ont relevés, mais non les jugements rendus pour tirer leurs conclusions, ni l'examen et l'évaluation qu'ils ont faits des facteurs de risque. Les exigences restreintes en matière de documentation de la norme ISA 240 ne sont pas conformes à la norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, puisqu'elles ne permettent pas à l'équipe de mission de rendre compte de ses travaux, de conserver un dossier approprié des points importants pour les audits futurs et d'appuyer la mise en œuvre de revues de contrôle qualité et d'inspections.

Technologie

Conformément aux efforts déployés par l'IAASB pour moderniser d'autres normes (p. ex., ISA 315 [révisée], ISQM 1, etc.) afin de tenir compte de l'utilisation accrue par les auditeurs d'outils et techniques automatisés dans le cadre de leurs

audits, nous encourageons l'IAASB à évaluer si la norme ISA 240 mérite également une certaine attention. Il est certain que la capacité des auditeurs de détecter la fraude pendant les audits a augmenté considérablement. Les auditeurs sont maintenant en mesure d'interroger des ensembles de données complets et de déceler des anomalies, y compris certaines pouvant indiquer une fraude, qui étaient inaccessibles lors de la dernière révision de la norme. Les références à l'utilisation des technologies d'audit dans la norme ISA 240, y compris à la façon dont elle peut aider un auditeur à évaluer les risques de fraude ou les réponses aux risques de fraude évalués, brillent par leur absence.

Continuité de l'exploitation

Les normes d'audit doivent être renforcées. Cela n'a rien à voir avec le fait que des mesures soient prises ou non par les instances de normalisation comptable et les organismes de réglementation pour renforcer les exigences qui s'appliquent à la direction ou aux responsables de la gouvernance. Plusieurs territoires de compétence ont modifié les normes d'audit locales pour aller au-delà des exigences actuellement définies dans la norme ISA 570 afin de mieux répondre à l'intérêt public.

Nous encourageons également l'IAASB à examiner d'autres mesures possibles pour améliorer le rôle de l'auditeur. Par exemple, dans d'autres territoires de compétences, les auditeurs sont tenus de communiquer davantage avec des parties externes, y compris les autorités compétentes, lorsqu'ils décèlent des problèmes liés à la continuité de l'exploitation et que la direction et les personnes responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures qui s'imposent; cette façon de faire a pour but de protéger l'intérêt public.

Définition d'incertitude significative et de doute important

La Norme comptable internationale 1 (norme IAS 1) et la norme ISA 570 font toutes deux référence aux incertitudes importantes liées aux événements et aux conditions qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité de poursuivre son exploitation. Des définitions plus robustes des concepts d'incertitude significative et de doute important sont nécessaires pour accroître la cohérence.

Évaluation des risques

Un lien plus clair doit être établi entre les exigences de la norme ISA 315 (révisée) et l'examen que l'auditeur fait de l'évaluation de la continuité de l'exploitation par la direction, comme l'obligation de comprendre le modèle d'affaires, les objectifs et les stratégies de l'entité, la façon dont l'entité est structurée et financée, et la façon dont elle mesure et examine son rendement financier, y compris ses processus de budgétisation et de prévision. L'auditeur devrait également être tenu de comprendre tout changement apporté à la méthode ou à l'information utilisée par la direction pour tirer ses conclusions, les scénarios de rechange envisagés, et la nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance relatives à l'évaluation que fait la direction de la capacité de l'entité d'assurer la continuité de son exploitation.

Si les exigences en matière de procédures d'évaluation des risques sont renforcées, il est possible que les auditeurs puissent cerner des événements ou des conditions qui n'ont pas été identifiés par la direction et qui pourraient jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation. Des procédures plus rigoureuses mises en œuvre au cours de l'évaluation des risques peuvent permettre de cerner plus tôt les situations où la direction n'a pas pris les mesures appropriées pour comprendre ou aborder de façon appropriée le fondement de son affirmation concernant le caractère adéquat de l'hypothèse de continuité de l'exploitation. La norme ISA 570 devrait obliger l'auditeur à suivre un processus semblable à celui qui est actuellement exigé en vertu de la norme ISA 540 (révisée).

Parmi les autres procédures possibles, mentionnons le fait de demander à la direction de préparer une évaluation formelle si elle n'en a pas déjà fait une, ou de lui demander d'élargir ses prévisions de flux de trésorerie pour y inclure d'autres scénarios réalistes et d'effectuer des analyses de sensibilité pour étayer davantage sa conclusion.

Afin d'accroître la cohérence, les exigences de la norme ISA 570 devraient s'appliquer, quel que soit le cadre de communication de l'information financière utilisé pour préparer des états financiers. Selon la norme actuelle, l'examen que l'auditeur fait de l'évaluation de la direction se limite aux renseignements pertinents dont il est au courant à la suite de l'audit. Un accent accru sur la robustesse des procédures exécutées dans le cadre de l'évaluation des risques améliorerait le rendement des auditeurs dans ce domaine.

Communications avec les responsables de la gouvernance

La norme ISA 570 pourrait être renforcée de manière à exiger une plus grande transparence dans la communication de l'information à propos de la continuité de l'exploitation aux responsables de la gouvernance. À l'heure actuelle, l'auditeur n'est tenu de communiquer les enjeux aux responsables de la gouvernance que lorsqu'il décèle des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou lorsque la direction a refusé d'effectuer son évaluation ou d'en accroître la portée sur demande. L'auditeur devrait avoir l'obligation de communiquer les enjeux liés à la continuité de l'exploitation, y compris de formuler des commentaires sur la qualité de l'évaluation de la direction, sur les procédures qu'elle a suivies pour évaluer la continuité de l'exploitation et sur la conclusion qu'elle a tirée; ainsi, l'auditeur pourrait notamment déterminer si les divulgations de la direction sont appropriées compte tenu des circonstances. Cette façon de faire pourrait favoriser un dialogue transparent dès le début entre l'auditeur, les responsables de la gouvernance et la direction.

Relation entre les audits et les normes comptables

Une mise à jour des normes de comptabilité et des normes d'audit aura une plus grande incidence sur la qualité des évaluations de la continuité de l'exploitation et les procédures d'audit connexes. Les directives actuelles dans la norme IAS 1 sont restreintes, et la nature binaire des exigences de divulgation relatives à la continuité de l'exploitation doit être réévaluée. Des directives plus détaillées dans les normes comptables permettraient d'accroître la capacité de l'auditeur d'examiner la direction et de la remettre en question de façon indépendante.

Nous encourageons l'IAASB à communiquer avec l'International Accounting Standards Board pour prendre des mesures qui permettront d'améliorer les normes comptables.

Si vous avez des questions au sujet de notre réponse ou si vous souhaitez discuter plus en détail de nos observations, veuillez communiquer avec moi (carol.paradine@cpab-ccrc.ca) ou avec Stacy Hammett (stacy.hammett@cpab-ccrc.ca).

Cordialement,



Carol Paradine, FCPA, FCA
Chef de la direction