

4 juin 2024

Soumis par voie électronique

Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB)
Monsieur Thomas Seidenstein, président

Monsieur,

Réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB sur la proposition de projet de modification de la Norme internationale d'audit (ISA) 240 (révisée) : Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers (l'exposé-sondage)

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) est l'organisme indépendant de réglementation de l'audit des sociétés ouvertes canadiennes chargé d'assurer la surveillance des audits effectués par des cabinets d'experts-comptables inscrits. Le CCRC s'engage à protéger le public investisseur en contribuant à la confiance du public dans l'intégrité de l'information financière.

Le CCRC est membre de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) et a contribué à la réponse écrite de ce dernier à l'exposé-sondage. L'objectif de notre lettre de commentaires est de mettre l'accent sur les points précis que nous estimons les plus importants dans le contexte canadien.

Commentaires généraux

Le CCRC soutient les mesures positives prises par l'IAASB pour améliorer les procédures d'audit relatives à la fraude dans le cadre d'un audit d'états financiers. Nous avons effectué des revues thématiques sur la fraude en 2019 et 2021, dont les résultats, inclus dans les communications publiées en 2020 et 2022, appuient nos commentaires dans la présente lettre. Nous convenons que des exigences plus strictes sont nécessaires pour promouvoir un comportement cohérent et faciliter l'identification et l'évaluation efficaces des risques d'anomalies significatives découlant d'une fraude ainsi que pour renforcer l'importance pour les auditeurs de faire preuve de scepticisme professionnel dans les procédures d'audit relatives aux fraudes tout au long de l'audit. De plus, nous appuyons les changements proposés en ce qui concerne la communication des questions clés de l'audit relatives à la fraude.

L'exposé-sondage serait renforcé par l'ajout d'exigences, de clarté et d'exemples supplémentaires afin de promouvoir une application uniforme par les auditeurs. Il s'agit plus précisément des éléments suivants :

- Ajouter une exigence de prise de recul à la norme sur la fraude.
- Mettre l'accent sur l'importance de mener des enquêtes sur la fraude et employer un langage plus fort concernant le but et l'objectif de celles-ci.
- Inclure des exemples plus solides des cas où il n'est pas approprié de réfuter la présomption de risques d'anomalies significatives découlant d'une fraude dans la comptabilisation des revenus.
- Mettre l'accent sur les structures d'entités inutilement complexes et les transactions entre apparentés.

- Ajouter une exigence visant à évaluer les programmes de dénonciation d'une entité.
- Démontrer l'existence de liens étroits entre l'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit et les facteurs de risque de fraude identifiés.

Exigence de prise de recul

Une prise de recul exige que l'auditeur évalue tous les éléments probants pertinents obtenus. L'auditeur prend en considération les résultats des diverses procédures d'évaluation des risques et d'audit complémentaire, ainsi que toute autre observation dans son ensemble, qu'elle soit corroborante ou contradictoire, et détermine si suffisamment d'éléments probants appropriés ont été recueillis pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives découlant d'une fraude. Bien que nous comprenions les préoccupations exprimées par l'IAASB en ce qui concerne la prolifération des exigences de prise de recul, des normes principales existent qui imposent à l'auditeur de prendre en considération les éléments probants obtenus et de les évaluer globalement, en faisant appel à son jugement professionnel tout au long de la mission, dont une exigence de prise de recul.

Nos inspections ont permis de relever des cas où les auditeurs ont négligé des facteurs de risque de fraude ou des éléments probants qui auraient dû faire l'objet d'un examen plus approfondi. Il est essentiel que les auditeurs soient ouverts à la possibilité qu'une erreur significative attribuable à une fraude puisse se produire, qu'ils fassent preuve de scepticisme professionnel et de discernement et qu'ils prennent du recul lorsqu'ils évaluent les résultats des procédures d'audit. Les exemples liés aux éléments probants publiés dans notre communication aux cabinets de mars 2022, intitulée *Éléments probants : renforcer la qualité de l'audit*, demeurent pertinents. Ils soulignent que l'identification et l'évaluation des risques de fraude constituent un processus itératif et dynamique qui se déroule tout au long de l'audit, et qu'une prise de recul peut alerter l'auditeur lorsque les procédures d'audit n'ont pas permis de traiter les risques de fraude de manière adéquate.

Ci-dessous figurent quelques exemples supplémentaires relevés lors d'inspections récentes, dans lesquels l'auditeur n'a pas identifié et évalué les facteurs de risque de fraude susceptibles d'entraîner des anomalies significatives, ce qui l'a conduit à ne pas recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés :

- a. Des opérations de revenus avaient été réalisées entre deux entités, où les stocks d'un lieu particulier de l'entité A avaient été vendus à l'entité B, tandis que l'entité B avait vendu les mêmes stocks à un autre lieu de l'entité A. L'auditeur n'avait pas remis en question la substance économique et la justification opérationnelle des transactions, ni le caractère approprié des revenus enregistrés.
- b. L'entité A avait eu recours aux services et avait réparti les employés avec l'entité B. L'auditeur n'avait pas acquis une compréhension suffisante de la raison pour laquelle les services étaient fournis par l'entité B, compte tenu du fait que les employés étaient répartis entre les deux entités. De plus, l'auditeur de l'entité A n'avait pas tenu compte des éléments probants indiquant que les entités A et B étaient des apparentées.
- c. L'entité A avait acheté de l'équipement de l'entité B, une entité apparentée. La contrepartie de l'équipement avait été payée par l'entité A en transférant des cryptoactifs par l'intermédiaire d'une plateforme de négociation de cryptoactifs gérée par l'entité B. L'auditeur avait effectué des procédures de corroboration pour tester l'existence, la propriété et l'évaluation de l'équipement en validant les factures préparées par l'entité B et en retraçant la contrepartie payée à partir d'un rapport généré à l'interne par la plateforme de négociation de

cryptoactifs. L'auditeur n'avait pas évalué s'il existait une justification opérationnelle raisonnable pour la transaction ou une quelconque indication que celle-ci avait été conclue dans le but de produire de l'information financière frauduleuse ou de camoufler une mauvaise affectation des actifs.

- d. Une entité avait eu recours aux services d'une société de services, qui avait été désignée comme apparentée en raison de l'existence d'une gestion commune des clés des deux entités. L'entente entre les deux entités avait été modifiée par le même personnel responsable de la gestion des clés, ce qui avait entraîné le paiement de frais supplémentaires à la société de services, qui avaient été appliqués rétroactivement. L'auditeur n'avait pas évalué s'il existait un risque de fraude lié à la modification du contrat, ni obtenu d'éléments probants attestant que cette modification avait été examinée et approuvée par les responsables de la gouvernance indépendants de la société de services.

Enquêtes sur la fraude

Nous estimons que les enquêtes sur la fraude auprès de la direction, du comité d'audit et d'autres personnes au sein de l'entité, y compris les auditeurs internes, les conseillers juridiques, etc., ne devraient pas être menées par courriel ou par appel audio. Comme nous l'avons souligné dans notre *Revue thématique sur la fraude* de mai 2022, dans les audits que nous avons inspectés en 2021, 25 % des enquêtes sur la fraude ont été menées par courriel ou par appel audio (9 % et 16 %, respectivement). La fiabilité des renseignements obtenus dans le cadre des enquêtes sur la fraude est considérablement renforcée lorsque celles-ci sont menées en personne et qu'elles font intervenir des membres expérimentés de l'équipe de mission. Les auditeurs peuvent ainsi observer le langage corporel des personnes interrogées, ce qui est important, car les personnes interrogées qui ont connaissance de systèmes frauduleux peuvent montrer des signes de malaise au cours des entrevues. Les entrevues en personne permettent également aux auditeurs de tenir un dialogue bilatéral moins structuré, et donc moins prévisible, avec les personnes interrogées, dans la mesure où les auditeurs obtiennent des réponses aux questions de suivi en temps réel. Nous recommandons de renforcer les exigences relatives aux enquêtes sur la fraude figurant aux paragraphes 34 et 35 en donnant des exemples de la façon dont l'auditeur peut y parvenir, notamment en réalisant des entrevues avec les personnes pertinentes et en posant des questions d'approfondissement et de précision.

Présomption de risques d'anomalies significatives découlant d'une fraude dans la comptabilisation des revenus

Dans de nombreux audits, nous avons observé qu'à moins que les revenus ne comprennent des ventes au comptant ou qu'il existe des accords de revenus complexes, les auditeurs limitent souvent le risque de fraude dans les revenus à des écritures de journal manuelles inappropriées ayant une incidence sur la comptabilisation des revenus et l'assertion de démarcation à la fin de l'exercice. Les directives d'application devraient être élargies afin de préciser qu'il n'est généralement pas approprié de limiter le risque de fraude aux écritures de journal manuelles ou à l'assertion de démarcation.

Structures d'entités inutilement complexes et transactions entre apparentés

Comme l'indiquent les exemples donnés, nous avons observé plusieurs situations dans lesquelles des structures d'entités inutilement complexes n'ont pas été identifiées comme des facteurs éventuels de risque de fraude et des situations dans lesquelles les auditeurs n'ont pas compris la justification opérationnelle des transactions inhabituelles dans le cadre de leur évaluation du risque de fraude. Par exemple, le fait que des entités concluent une entente avec un

tiers pour la prestation d'un service particulier que l'entité pourrait offrir elle-même pourrait indiquer l'existence d'une relation non identifiée avec un apparenté ou d'ententes parallèles potentielles. L'évaluation des transactions entre apparentés devrait être précisément mise en évidence dans la norme, et des exemples supplémentaires devraient être ajoutés aux paragraphes A59, A109 et à l'annexe 3 pour faire ressortir ces facteurs possibles de risque de fraude.

Programme de dénonciation

Une étude menée par l'Association des examinateurs certifiés de fraude (ACFE)¹ a révélé que 42 % des fraudes signalées par des entités du monde entier ont été détectées grâce à des dénonciations, plus de la moitié de ces dénonciations émanant d'employés. Compte tenu de ces éléments, il convient d'inclure une exigence, renvoyant au paragraphe A70, selon laquelle l'auditeur doit évaluer le programme de dénonciation de l'entité et les questions cernées au moyen de ce programme dans le cadre de la prise de connaissance de l'environnement de contrôle de l'entité et de l'évaluation des facteurs de risque de fraude. Si une entité cotée ne dispose pas d'un programme de dénonciation, l'auditeur doit s'assurer que celui-ci est approprié considérant la nature des circonstances de l'entité et, si ce n'est pas le cas, il doit examiner si l'absence d'un programme de dénonciation constitue une déficience dans l'environnement de contrôle de l'entité qui doit être communiquée aux responsables de la gouvernance.

Imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit

Le paragraphe A114 traite de l'intégration d'un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre. Lors de nos inspections, nous avons souvent observé que les auditeurs intégraient un élément d'imprévisibilité en échantillonnant un compte rarement utilisé, en changeant la méthode d'échantillonnage ou en modifiant l'approche des audits antérieurs en matière de tests pour certains soldes de comptes d'états financiers, conformément aux exemples figurant au paragraphe A114. L'efficacité de ces méthodes pour identifier et traiter le risque de fraude variera en fonction des facteurs de risque de fraude relevés par les auditeurs. Dans de nombreux cas, ces procédures n'ont pas de lien clair ou direct avec le risque de fraude. Le choix de procédures d'audit comportant un élément d'imprévisibilité doit tenir compte des circonstances particulières de l'audit et des risques d'anomalies significatives découlant d'une fraude. La réponse écrite de l'IFIAR à l'exposé-sondage comprend quelques exemples supplémentaires sur la façon d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit.

Mot de la fin

Nous appuyons les travaux de l'IAASB visant à améliorer les procédures d'audit relatives à la fraude dans le cadre d'un audit d'états financiers. Nous encourageons l'IAASB à tenir compte des éléments précis soulignés dans la présente lettre afin de favoriser une application plus uniforme de la norme.

Nous nous ferons un plaisir de discuter davantage de notre point de vue ou de répondre à toute question que vous pourriez avoir au sujet de la présente lettre. Si vous souhaitez en discuter, veuillez communiquer avec moi (carol.paradine@cpab-ccrc.ca) ou avec Stacy Hammett, responsable des normes d'audit du CCRC (stacy.hammett@cpab-ccrc.ca).

¹ Consulter la page 21 de l'ACFE : *A Report to the Nations* (2022).

Cordialement,



Carol A. Paradine, FCPA, FCA
Chef de la direction

c. c. : Bob Bosshard, président du Conseil des normes d'audit et de certification du Canada
Brian Banderk, président du comité permanent des chefs comptables des Autorités canadiennes en valeurs mobilières