



Think Ahead



**COMBLER L'ÉCART PAR RAPPORT AUX ATTENTES EN AUDIT –
LA VOIE À SUIVRE EN MATIÈRE DE FRAUDE ET DE
CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION : UNE APPROCHE MULTIPARTITE**

À propos de l'ACCA

L'ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) est un organisme mondial pour les comptables professionnels.

L'ACCA est une communauté mondiale en plein essor de 233 000 membres et de 536 000 futurs membres, répartis dans 178 pays et régions, qui travaillent dans un large éventail d'industries et de secteurs. Elle applique les valeurs professionnelles et éthiques les plus élevées.

Par-delà les frontières, l'ACCA offre à chacun la possibilité de connaître une carrière enrichissante en comptabilité, en finance et en gestion. Les titres qu'elle délivre et les occasions d'apprentissage qu'elle offre permettent de former des chefs d'entreprise stratégiques, des professionnels aux idées avant-gardistes possédant l'expertise financière, commerciale et numérique qui est essentielle à la création d'organisations durables et de sociétés prospères.

Depuis 1904, l'ACCA s'efforce de contribuer activement au bien commun. Elle croit que la profession comptable est un pilier de la société et qu'elle est essentielle pour aider les économies, les organisations et les particuliers à croître et à prospérer. Elle le fait en créant une gestion financière et commerciale solide et fiable, en luttant contre la corruption, en veillant à ce que les organisations soient gérées de façon éthique, en favorisant la durabilité et en offrant des perspectives de carrière enrichissantes.

Grâce à ses recherches de pointe, l'ACCA guide la profession en répondant aux questions d'aujourd'hui et en préparant l'avenir. L'association est un organisme sans but lucratif.

Apprenez-en plus à : www.accaglobal.com

À propos de Chartered Accountants Australia and New Zealand

Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) représente plus de 128 000 professionnels de la finance, les aidant à créer de la valeur et à changer les choses pour les entreprises, les organisations et les communautés dans lesquelles ils travaillent et vivent.

Partout dans le monde, les comptables agréés sont reconnus pour leur intégrité, leurs compétences financières, leur adaptabilité et la rigueur de leur formation professionnelle.

CA ANZ fait la promotion du titre de comptable agréé (CA) et de normes éthiques élevées, offre des services de classe mondiale et propose une formation continue à ses membres, en plus de défendre le bien commun. L'organisme protège la réputation du titre en s'assurant que ses membres se conforment continuellement à un code de déontologie soutenu par un processus disciplinaire rigoureux. Il surveille également les comptables agréés qui offrent des services directement au public.

Son programme phare de formation des comptables agréés, qui constitue la voie menant à l'obtention du titre de comptable agréé, allie une formation rigoureuse à une expérience pratique. Le perfectionnement professionnel continu aide les membres à prendre leurs décisions d'affaires et à demeurer pertinents dans un monde en pleine évolution.

En outre, CA ANZ collabore activement avec les gouvernements, les autorités de réglementation et les normalisateurs au nom de ses membres et de la profession pour défendre l'intérêt public. Son leadership éclairé favorise la prospérité en Australie et en Nouvelle-Zélande.

Le soutien de CA ANZ à la profession se reflète dans son affiliation à diverses organisations comptables internationales.

CA ANZ est membre de l'International Federation of Accountants et est présente à l'échelle mondiale par l'intermédiaire de Chartered Accountants Worldwide et de la Global Accounting Alliance. Chartered Accountants Worldwide rassemble des membres de 13 regroupements de comptables agréés en une communauté de plus de 1,8 million de comptables agréés et d'étudiants dans plus de 190 pays. CA ANZ est l'un des membres fondateurs de la Global Accounting Alliance, qui réunit 10 des plus importants regroupements de comptables professionnels du monde en vue de favoriser la prestation de services de qualité, l'échange d'information et la collaboration dans les dossiers internationaux d'envergure.

CA ANZ a également conclu une alliance stratégique avec l'Association of Chartered Certified Accountants. L'alliance représente plus de 870 000 professionnels en comptabilité et membres de la relève dans 179 pays, et est l'une des plus importantes alliances comptables au monde offrant l'ensemble des compétences comptables.

À propos du Conseil des normes d'audit et de certification du Canada

Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) du Canada est un organisme indépendant qui a le pouvoir et la responsabilité d'établir les normes et les indications en matière de gestion de la qualité, d'audit et d'autres missions de certification et de services connexes au Canada.

Le CNAC sert l'intérêt public en s'adaptant au contexte qui évolue, en tenant compte des besoins de toutes les parties prenantes, en élaborant des normes de grande qualité et en facilitant leur mise en œuvre et leur application efficaces.

Dans son plan stratégique actuel, le CNAC s'engage :

- à surveiller et à comprendre les questions nouvelles issues de l'évolution de l'environnement, afin de mieux prévoir les sujets de normalisation;
- à dialoguer et à collaborer avec les parties prenantes afin de connaître leurs besoins et leurs attentes;
- à établir des normes et des indications de grande qualité qui répondent aux besoins et aux attentes en évolution des parties prenantes;
- à améliorer ses processus et capacités de normalisation afin d'élaborer des solutions plus rapidement;
- à fournir du soutien pour l'application et la mise en œuvre efficaces des normes et des indications afin d'accroître l'uniformité et la qualité dans l'exécution des missions.

Le CNAC croit qu'une communication ciblée et continue avec les parties prenantes, comme celle qui a servi de base à cette publication, est nécessaire à l'élaboration de normes et d'indications de grande qualité.

Apprenez-en plus à : www.frascanada.ca

À propos de CPA Canada

Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) travaille en collaboration avec les ordres de CPA des provinces, des territoires et des Bermudes, et représente la profession comptable canadienne sur les scènes nationale et internationale.

La profession canadienne peut ainsi faire la promotion de pratiques exemplaires, favorables aux entreprises et à la société en général, et préparer ses membres aux défis posés par un contexte en évolution constante, marqué par des changements sans précédent. Forte de plus de 220 000 membres, CPA Canada est l'une des plus grandes organisations comptables nationales au monde.

Apprenez-en plus à : www.cpacanada.ca



COMBLER L'ÉCART PAR RAPPORT AUX ATTENTES EN AUDIT – LA VOIE À SUIVRE EN MATIÈRE DE FRAUDE ET DE CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION : UNE APPROCHE MULTIPARTITE

Nous tenons à remercier l'Audit and Assurance Global Forum de l'ACCA, l'Australian Auditing and Assurance Standards Board et le New Zealand Auditing and Assurance Standards Board. Nous tenons également à remercier tous les participants aux tables rondes pour leur précieuse contribution à ce rapport.

AUTEUR



Antonis Diolas
Chef de l'audit et de la certification, ACCA

Antonis est chef de l'audit et de la certification au sein de l'équipe Professional Insights de l'ACCA, à Londres. Il dirige l'élaboration de la politique de l'ACCA sur les questions liées à l'audit et à la certification, et contribue aux publications *Professional Insights* et à l'examen des réponses aux consultations.

Antonis s'implique auprès d'organisations clés, tant à l'échelle locale qu'internationale, notamment le Financial Reporting Council et le Department for Business, Energy and Industrial Strategy du Royaume-Uni, l'IAASB et Accountancy Europe.

Antonis est également conseiller technique au sein des groupes consultatifs sur les petits et moyens cabinets de l'IFAC et de l'IAASB, et membre de l'Audit and Assurance Policy Group d'Accountancy Europe.

Antonis est titulaire d'un baccalauréat en droit (Hons) de l'Université d'Essex et est membre de l'Association of Chartered Certified Accountants.

Ses recherches peuvent être consultées sur le site Web Professional Insights de l'ACCA à l'adresse suivante : www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights.html.

A person with blonde hair, wearing a red long-sleeved shirt and dark pants, is sitting on the edge of a large, flat rock that juts out over a deep canyon. The canyon below is filled with a river and steep, rocky walls. The sky is a pale blue. The text is overlaid on the upper left portion of the image.

**L'ACCA EST UNE COMMUNAUTÉ
MONDIALE EN PLEIN ESSOR
DE 233 000 MEMBRES ET DE
536 000 FUTURS MEMBRES,
RÉPARTIS DANS 178 PAYS ET
RÉGIONS, QUI TRAVAILLENT
DANS UN LARGE ÉVENTAIL
D'INDUSTRIES ET DE SECTEURS.
ELLE APPLIQUE LES VALEURS
PROFESSIONNELLES ET ÉTHIQUES
LES PLUS ÉLEVÉES.**

Avant-propos



Maggie McGhee
Directrice générale
Gouvernance, ACCA

L'évolution mondiale de la profession a lieu en ce moment même. Le présent rapport montre que toutes les parties prenantes du grand écosystème de l'information financière doivent reconnaître qu'elles ont un rôle à jouer pour réduire l'écart par rapport aux attentes – autrement dit, 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.

L'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, a étudié plus en profondeur l'écart par rapport aux attentes en utilisant une approche multipartite. Il est dans l'intérêt public de progresser pour combler l'écart par rapport aux attentes, et le processus se poursuit au niveau de la fraude et de la continuité de l'exploitation.



Simon Grant
Président exécutif, Groupe
International Development
and Advocacy &
Professional Standing,
CA ANZ

S'appuyant sur les conclusions du rapport de l'ACCA intitulé *Closing the Expectation Gap in Audit* (ACCA 2019a), les points de vue présentés dans le présent rapport reconnaissent la nécessité d'une approche globale pour réduire l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation, approche dans le cadre de laquelle toutes les parties prenantes jouent un rôle essentiel pour susciter des changements significatifs.

Nous souhaitons fournir un point de vue éclairé en nous penchant sur le rôle important que joue l'auditeur en tant que partie du grand écosystème de l'information financière. La qualité de l'audit demeure au cœur des débats dans ce contexte.



Bob Bosshard
Président, Conseil des
normes d'audit et de
certification du Canada

Nos recherches indiquent que le fait de se pencher sur l'« écart de connaissances » donne également l'occasion de s'assurer que le rôle et les responsabilités de l'auditeur, en matière de fraude et de continuité de l'exploitation, évoluent de manière concrète.

La composante « écart de réalisation » est celle qui a été citée le moins souvent, dans le cadre de nos recherches, comme cause principale de l'écart par rapport aux attentes. Néanmoins, l'esprit critique et le jugement professionnel, accompagnés d'une formation renforcée et ciblée, figuraient parmi les éléments clés mis en avant pour tenter d'améliorer la réalisation de l'audit en ce qui concerne la fraude.



Charles-Antoine St-Jean
Président et chef de la
direction de CPA Canada

Le rapport propose également un certain nombre de recommandations qui s'adressent aux différentes parties prenantes de l'écosystème de l'information financière et qui sont essentielles pour assurer une transition constructive vers la réduction de l'écart par rapport aux attentes.

Table des matières

Sommaire	8
Introduction	10
1. Résumé du rapport initial de l'ACCA	12
2. Faits nouveaux ayant une incidence sur la profession d'auditeur	15
3. Résultats des tables rondes	21
4. Limites de notre approche	35
5. Conclusion et voie à suivre	36
Annexe 1 : Méthodologie	39
Annexe 2 : Constatations clés pertinentes du rapport initial de l'ACCA	41
Références	45

Sommaire

À la suite de la publication du rapport intitulé *Closing the Expectation Gap in Audit* (ACCA 2019), l'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, a poursuivi son examen de l'écart par rapport aux attentes en audit en mettant l'accent sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans le contexte des audits d'états financiers.

Les recommandations que nous formulons dans le présent rapport s'appuient sur les résultats d'une série de tables rondes virtuelles tenues dans divers pays et régions à travers le monde. À l'aide d'une approche multipartite, nous avons recueilli les points de vue de représentants du grand écosystème de l'information financière, notamment des représentants d'entités et de leur direction (c.-à-d. les préparateurs d'états financiers), des auditeurs, des autorités de réglementation, des responsables de la gouvernance (conseils et comités d'audit) et des utilisateurs des états financiers (c.-à-d. les investisseurs).

Notre collaboration nous a permis de revoir l'approche proposée par l'ACCA pour combler l'écart par rapport aux attentes en divisant cet écart en trois composantes, à savoir l'écart de connaissances, l'écart de réalisation et l'écart d'évolution. Cette approche proposée a aussi servi de base au document de travail du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) sur la fraude et la continuité de l'exploitation (IAASB 2020a). Ce document de travail et les sujets dont il traite ont été au cœur de nos tables rondes.

Nous présentons également plusieurs faits nouveaux ayant une incidence sur la profession d'auditeur, et plus particulièrement sur les domaines de la fraude et de la continuité de l'exploitation, y compris les répercussions de la pandémie de COVID-19, les examens pertinents sur la réforme nationale de l'audit et la croissance continue du déploiement de technologies de pointe au sein de la profession d'auditeur.

Fraude

En ce qui concerne la fraude, entre autres recommandations, nous encourageons la promotion de la participation de juricomptables à l'évaluation des risques, permettant ainsi aux auditeurs d'exercer leur jugement professionnel pour déterminer comment répondre aux risques de fraude identifiés. Nous faisons donc appel à la souplesse offerte par la norme d'audit actuelle.

Nos constatations suggèrent qu'il n'existe pas de preuves claires indiquant qu'un « esprit soupçonneux » aiderait à détecter les fraudes lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Nous suggérons donc à l'IAASB et aux normalisateurs nationaux d'examiner les aspects à l'égard desquels les normes d'audit pourraient être améliorées afin d'aider les professionnels en exercice à faire preuve d'esprit critique.

Continuité de l'exploitation

En ce qui concerne la continuité de l'exploitation, entre autres recommandations, nous suggérons que l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'IAASB envisagent de compléter l'approche binaire actuelle, qui consiste à communiquer les incertitudes significatives liées à la continuité de l'exploitation, avec des obligations d'information supplémentaires relativement à la continuité de l'exploitation.

Nous suggérons également que l'IASB prenne en considération les préoccupations soulevées par certaines de nos parties prenantes au sujet des incohérences quant à la période d'évaluation de la continuité de l'exploitation. Cela est principalement dû au fait que, dans certains pays, la période d'évaluation de la continuité de l'exploitation stipulée dans le référentiel comptable local commence à compter de la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée plutôt qu'à compter de la date de clôture comme il est indiqué dans IAS 1.

Nous appuyons l'IASB et l'IAASB dans leur examen des différents aspects de la résilience et des mécanismes qui s'y rattachent en matière de rapport et/ou de certification, car cela peut aider à la mise au point d'une terminologie plus compréhensible.

A full-page background image showing a person in silhouette standing on a dark, rocky shore. They are looking out over a body of water towards a range of jagged, snow-capped mountains. A vibrant green aurora borealis is visible in the sky, reflecting on the water. The sky is dark with many stars.

**NOUS ENCOURAGEONS
LA PROMOTION DE
LA PARTICIPATION DE
JURICOMPTABLES À
L'ÉVALUATION DES RISQUES,
PERMETTANT AINSI AUX
AUDITEURS D'EXERCER LEUR
JUGEMENT PROFESSIONNEL.**

Introduction

Le présent rapport s'inscrit dans le prolongement de la démarche de l'ACCA, qui s'est amorcée en mai 2019 par un examen du sujet récurrent que constitue l'écart par rapport aux attentes en audit et la publication d'un rapport initial intitulé *Closing the Expectation Gap in Audit* (ACCA 2019a).

Ce rapport proposait une nouvelle approche pour combler l'écart par rapport aux attentes en audit, laissant entendre qu'il était nécessaire de distinguer trois composantes de cet écart – l'écart de connaissances, l'écart de réalisation et l'écart d'évolution –, et de traiter chaque composante séparément. L'approche de l'ACCA a aussi servi de base au document de travail de l'IAASB publié en 2020 (IAASB 2020a). L'un des messages clés du rapport initial de l'ACCA était la nécessité, pour les parties prenantes étroitement liées à la profession d'auditeur, de collaborer les unes avec les autres afin de réduire l'écart par rapport aux attentes en audit. Ces parties prenantes comprennent les représentants de la direction, les responsables de la gouvernance, les auditeurs, les gouvernements, les autorités de réglementation, les organismes professionnels, les normalisateurs et les utilisateurs des états financiers (par exemple, les investisseurs, les consommateurs et le public). Un résumé du rapport initial de l'ACCA est présenté au chapitre 1 du présent document.

Depuis la publication du rapport initial de l'ACCA (ACCA 2019a), plusieurs faits nouveaux sont survenus qui ont eu une incidence sur la profession d'auditeur de différentes manières, et plus particulièrement en ce qui a trait à la fraude et à la continuité de l'exploitation. Il s'agit notamment des examens sur la réforme nationale de l'audit dans un certain nombre de pays, et d'autres initiatives pertinentes qui présentent un intérêt au niveau international. L'environnement actuel, marqué par la pandémie de COVID-19, a également eu une incidence sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans le cadre des audits d'états financiers. Le chapitre 2 du présent rapport donne un aperçu de plusieurs nouveautés au niveau national et international qui, selon nous, sont susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit de la fraude et de la continuité de l'exploitation.

Compte tenu des faits nouveaux survenus depuis le rapport initial de l'ACCA (ACCA 2019a) ainsi que de la nécessité que la question de la fraude et de la continuité de l'exploitation soit traitée par toutes les parties prenantes clés, l'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, (ci-après, « nous »), poursuit l'étude de ce sujet dans le présent rapport. Les recherches qui sous-tendent le présent rapport se fondent sur une série de tables rondes et d'entrevues virtuelles tenues avec des parties prenantes représentant le grand écosystème de l'information financière à l'échelle internationale. Le document de travail de l'IAASB, dont il sera question au chapitre 2, a servi de fondement à ces tables rondes, et nous présenterons les principaux points à retenir de ce processus. De plus amples informations sur la méthodologie de recherche se trouvent à l'annexe 1 du présent rapport.

Passant de la théorie à la pratique, le présent rapport précise nos recommandations visant à réduire l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation. Les mesures que nous proposons s'adressent aux différentes parties prenantes de l'écosystème de l'information financière, qui ont toutes un rôle important à jouer.

L'ENVIRONNEMENT ACTUEL, MARQUÉ PAR LA PANDÉMIE DE COVID-19, A ÉGALEMENT EU UNE INCIDENCE SUR LA FRAUDE ET LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION.

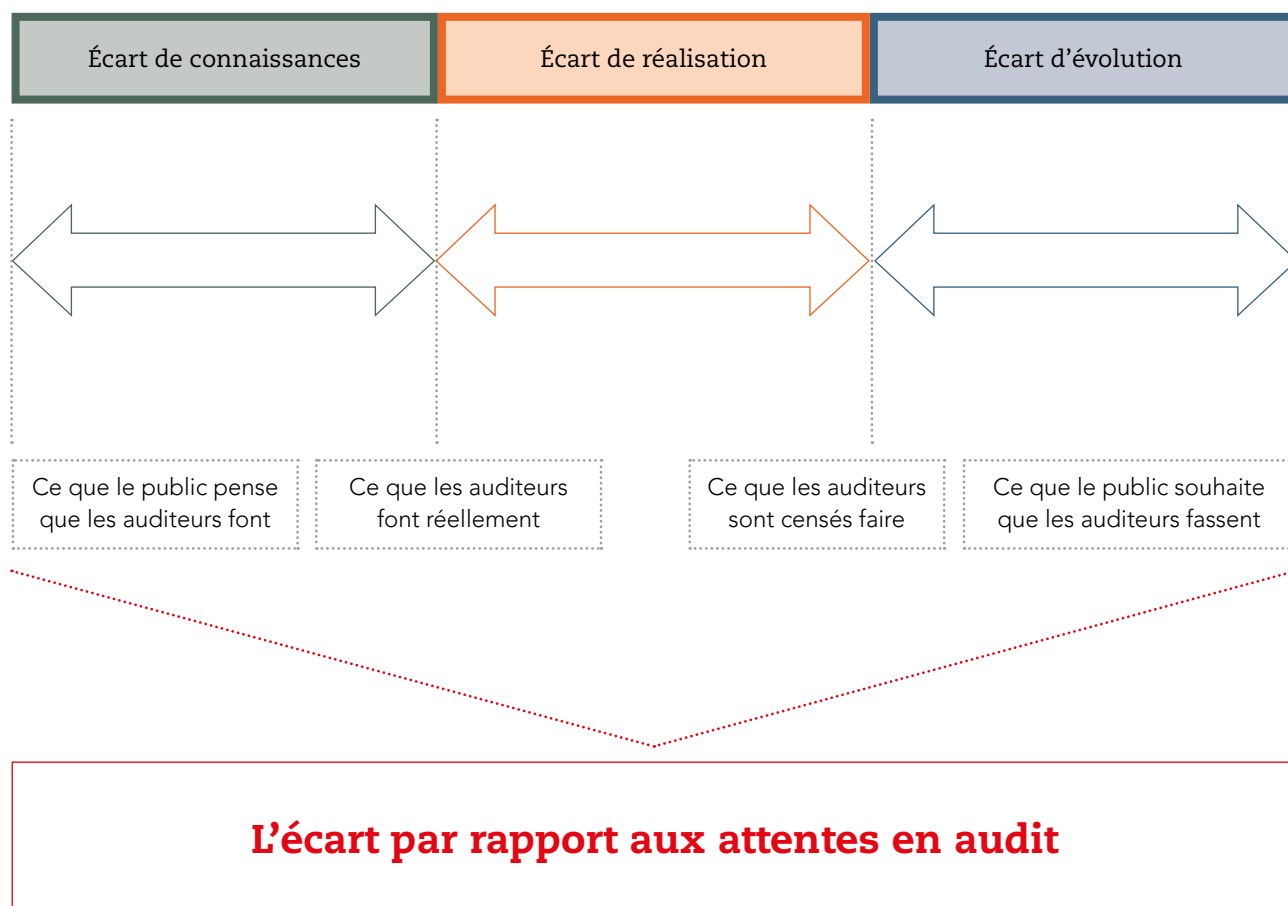
**PASSANT DE LA THÉORIE À
LA PRATIQUE, LE PRÉSENT
RAPPORT PRÉCISE NOS
RECOMMANDATIONS VISANT
À RÉDUIRE L'ÉCART PAR
RAPPORT AUX ATTENTES
À L'ÉGARD DE LA FRAUDE
ET DE LA CONTINUITÉ DE
L'EXPLOITATION.**



1. Résumé du rapport initial de l'ACCA

Dans ce chapitre, nous revenons sur l'approche proposée pour combler l'écart par rapport aux attentes en audit, qui avait été établie dans le rapport initial de l'ACCA publié en mai 2019 (ACCA 2019a). Dans son rapport initial sur l'écart par rapport aux attentes en audit, l'ACCA a proposé de diviser cet écart en trois composantes, comme l'illustre la figure 1.1.

FIGURE 1.1 : L'écart par rapport aux attentes en audit



Cette définition tient compte du fait qu'il existe une différence entre ce que le public pense et ce qu'il souhaite, qui oriente la politique publique en matière d'audit. Par conséquent, la réponse liée à l'intérêt public – si l'on veut qu'elle soit couronnée de succès – doit adopter une approche globale qui englobe la connaissance que le public a de l'audit, le processus de normalisation en audit et la performance des auditeurs, ainsi que les aspects à l'égard desquels les auditeurs pourraient en faire plus (ACCA 2019a).

Écart de connaissances

L'« écart de connaissances » correspond à la différence entre ce que le public pense que les auditeurs font et ce qu'ils font réellement. En effet, le public peut parfois se méprendre sur l'audit, par exemple en croyant que les auditeurs ont pour responsabilité de prévenir la faillite d'une entreprise.

Écart de réalisation

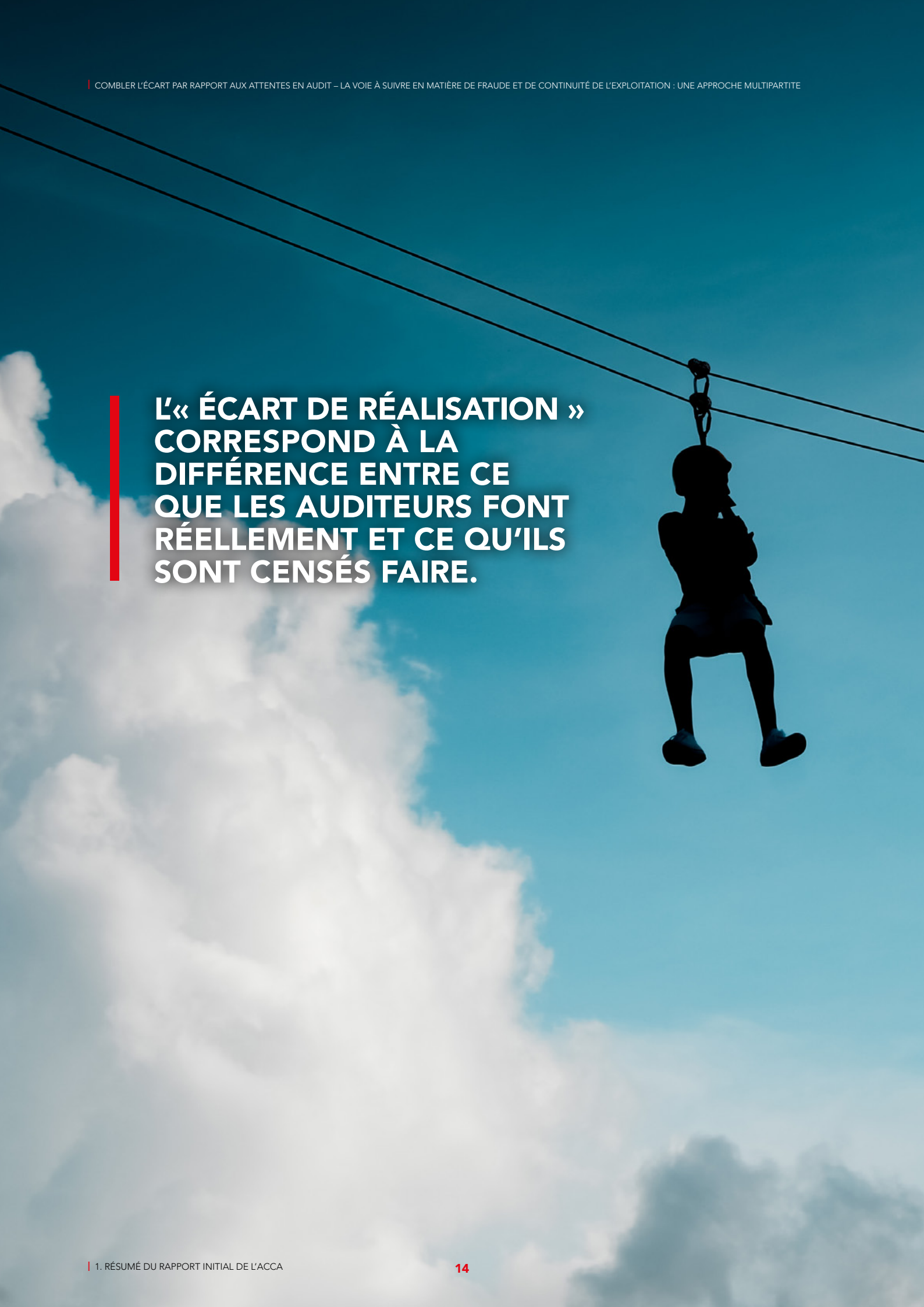
L'« écart de réalisation » correspond à la différence entre ce que les auditeurs font réellement et ce qu'ils sont censés faire, compte tenu des exigences des normes d'audit ou des dispositions réglementaires. Les cabinets d'audit ont des systèmes et des processus visant à assurer la qualité de leurs missions; autrement dit, à faire en sorte qu'ils se conforment aux normes et à la réglementation. Les autorités de réglementation de l'audit inspectent les dossiers des missions achevées afin d'évaluer si le niveau de qualité requis est atteint.

Écart d'évolution

L'« écart d'évolution » correspond à la différence entre ce que les auditeurs sont censés faire s'ils respectent effectivement les exigences des normes d'audit et de la réglementation et ce que le public souhaite qu'ils fassent. Autrement dit, l'écart d'évolution indique les aspects de l'audit qui sont susceptibles de devoir évoluer, compte tenu de ce que demande le grand public, des avancées technologiques et des améliorations dont le processus d'audit dans son ensemble pourrait faire l'objet pour offrir plus de valeur dans l'intérêt du public. Toutefois, répondre aux écarts de connaissances et de réalisation est une première étape importante pour déterminer ce qui doit évoluer dans l'audit. Cela contribuera à éviter la surréglementation et des développements inappropriés dans les normes d'audit, lorsque les véritables problèmes pourraient en fait être dus au manque de connaissances ou au piètre niveau de réalisation (ACCA 2019a).

Afin de recueillir des preuves à l'égard des écarts de connaissances et d'évolution, à l'appui du rapport initial, l'ACCA a conçu un sondage ciblant des membres du public dans 11 pays et pour lequel elle a reçu un total de 11 000 réponses. Le sondage public combinait deux types de questions : celles qui testaient les connaissances relativement à l'audit et celles qui portaient sur les attentes à l'égard de l'audit (ACCA 2019a). L'annexe 2 du présent rapport expose les questions les plus pertinentes et les constatations connexes concernant la fraude et la continuité de l'exploitation.

AFIN DE RECUEILLIR DES PREUVES À L'ÉGARD DES ÉCARTS DE CONNAISSANCES ET D'ÉVOLUTION, À L'APPUI DU RAPPORT INITIAL, L'ACCA A CONÇU UN SONDAGE CIBLANT DES MEMBRES DU PUBLIC DANS 11 PAYS ET POUR LEQUEL ELLE A REÇU UN TOTAL DE 11 000 RÉPONSES.

A person is seen from behind, ziplining across a bright blue sky filled with white, fluffy clouds. The person is in silhouette, wearing a helmet and a harness, and is suspended from a cable that runs diagonally across the frame. The overall mood is one of adventure and freedom.

**L'« ÉCART DE RÉALISATION »
CORRESPOND À LA
DIFFÉRENCE ENTRE CE
QUE LES AUDITEURS FONT
RÉELLEMENT ET CE QU'ILS
SONT CENSÉS FAIRE.**

2. Faits nouveaux ayant une incidence sur la profession d'auditeur

Depuis la publication du rapport initial de l'ACCA sur l'écart par rapport aux attentes en audit, en mai 2019, de nombreux faits nouveaux sont survenus dans la profession d'auditeur. Aux fins du présent rapport, nous ne faisons référence qu'aux faits nouveaux survenus au niveau national ou international qui, selon nous, sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fraude et la continuité de l'exploitation.

Les répercussions de la pandémie de COVID-19

La pandémie de COVID-19 a bouleversé la plupart, si ce n'est la totalité, des professions dans le monde, et celle d'auditeur ne fait pas exception. Les auditeurs ont dû s'adapter rapidement à la nouvelle normalité pour continuer à réaliser leurs audits en temps opportun, sans compromettre la qualité. Le passage à un environnement intégralement numérique a entraîné un certain nombre de défis d'ordre pratique. Par exemple, la collecte d'éléments probants s'est avérée plus difficile dans certains cas, notamment lorsque les auditeurs n'ont pas pu assister en personne à la prise d'inventaire physique des stocks comme prévu (ACCA 2020a).

En avril 2020, l'ACCA a mené un sondage, intitulé *COVID-19 global survey: Inside Business: Impacts and Responses*, qui a révélé que pas moins de 53 % des auditeurs interrogés qui travaillent en cabinet subissaient des pressions pour terminer leur travail, et que plus d'un tiers (36 %) des répondants étaient incapables de respecter les échéances de production de rapport – un point qui a été reconnu dans de nombreux pays, où les délais ont été prolongés (ACCA 2020b). Un quart des

répondants ont indiqué qu'ils éprouvaient des difficultés à réunir des éléments probants, et 27 % ont affirmé qu'ils avaient constaté un risque accru lié à l'évaluation des actifs, à l'exhaustivité des passifs ou à des questions liées à la continuité de l'exploitation.

Fraude

« À un moment où les entités subissent des pressions croissantes et les contrôles internes peuvent ne pas fonctionner comme prévu, l'auditeur doit également se demander si son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'irrégularités doit être renforcée pour tenir compte de ces facteurs, et si des procédures d'audit supplémentaires doivent être mises en œuvre. » [TRADUCTION] (FRC 2020a) « Lorsque les contrôles changent ou ne fonctionnent pas efficacement, l'auditeur doit examiner la nature, le calendrier et l'étendue de ses travaux d'audit ainsi que la manière dont ils répondent à ces changements. » [TRADUCTION] (Niesche 2020) Cela pourrait donner lieu à des risques supplémentaires liés à la fraude. Par exemple, en raison d'une perte de clientèle, une entité peut avoir besoin d'attirer de nouveaux clients. Toutefois, la pression exercée pour réagir rapidement pourrait signifier que

DEPUIS LA PUBLICATION DU RAPPORT INITIAL DE L'ACCA SUR L'ÉCART PAR RAPPORT AUX ATTENTES EN AUDIT, EN MAI 2019, DE NOMBREUX FAITS NOUVEAUX SONT SURVENUS DANS LA PROFESSION D'AUDITEUR.

des clients sont acceptés sans nécessairement passer par les procédures approfondies de « connaissance du client » qui auraient normalement été mises en œuvre dans le passé, entraînant un risque accru de fraude. En outre, de nombreuses organisations ont été contraintes d'adopter des stratégies numériques plus rapidement, ce qui s'accompagne d'un risque accru quant à la qualité des contrôles internes connexes et d'un risque accru de fraude et d'erreur.

Continuité de l'exploitation

Alors que la pandémie de COVID-19 a forcé de nombreuses entreprises à apporter des changements importants à leurs opérations, ses répercussions sur les entités varient selon leur situation particulière et les événements spécifiques qui les touchent et en fonction des plans de la direction. L'incertitude engendrée par la pandémie de COVID-19 a conduit certaines entités à devoir réexaminer leurs évaluations préliminaires de la continuité de l'exploitation pour prendre en considération l'incidence potentielle sur leurs plans futurs. Cet aspect peut avoir été important pour les entités qui n'ont pas été tenues de préparer des évaluations détaillées avant la pandémie.

Au niveau international¹, comme l'indique l'avis des permanents de l'IAASB sur la continuité de l'exploitation, « lorsqu'il exécute des travaux liés à la continuité de l'exploitation dans l'environnement actuel, l'auditeur devrait se préoccuper de l'ensemble des exigences de la norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, et analyser de façon approfondie les circonstances propres à l'entité avant d'arriver à une conclusion. Dans le cadre de ces travaux, l'esprit critique revêt une importance particulière, d'autant plus si la direction a déterminé que la situation actuelle ne devrait avoir aucune incidence financière significative sur l'entité et qu'il n'existe aucune incertitude significative à l'égard de la continuité de l'exploitation de l'entité » (IAASB 2020b).

Dans la foulée de la pandémie de COVID-19, les entités ont dû reconsidérer leur situation financière et leur résilience, de même que celles de leurs principaux clients, et leur dépendance à l'égard de ces clients. Elles ont également dû déterminer si elles remplissaient les conditions requises pour bénéficier des subventions gouvernementales offertes et, dans la mesure du possible, revoir leurs plans stratégiques

opérationnels. Par exemple, certaines entités ont réussi à passer au commerce en ligne et se sont adaptées assez rapidement à la nouvelle normalité, tandis que d'autres, en raison de la nature de leurs activités, n'ont pas pu le faire.

Il est clair que la pandémie a eu des répercussions importantes sur les sociétés et, par le fait même, sur leurs auditeurs, en ce qui a trait tant à la fraude qu'à la continuité de l'exploitation. La pandémie a mis en exergue l'importance de faire concorder les attentes quant aux responsabilités de l'auditeur dans ces domaines, d'une part, et les attentes des utilisateurs et des autres parties prenantes de la profession, d'autre part.

Examens sur la réforme de l'audit

Consultation du BEIS du Royaume-Uni. Le Département des Affaires, de l'Énergie et des Stratégies industrielles (Department for Business, Energy and Industrial Strategy – BEIS) du Royaume-Uni a publié un document de consultation intitulé *Restoring Trust in Audit and Corporate Governance*², en mars 2021 (BEIS 2021). Une approche globale est suggérée, les propositions mettant l'accent sur l'importance que toutes les parties prenantes clés participent (y compris les administrateurs, les actionnaires, les auditeurs et les autorités de réglementation) pour assurer le succès des réformes proposées. Bien que le document de consultation du BEIS se concentre sur la profession d'auditeur au Royaume-Uni, elle a suscité un intérêt considérable au niveau international.

Le document de consultation du BEIS propose un ensemble de mesures relatives à la fraude afin de clarifier les rôles et les responsabilités connexes des auditeurs et des administrateurs (BEIS 2021 : 103 par. 6.4), ce que le rapport Brydon (2019) avait précédemment relevé comme étant nécessaire. Cette observation cadre avec les constatations du rapport initial de l'ACCA sur les responsabilités de l'auditeur en matière de fraude, aspect à l'égard duquel les points de vue du grand public et de la profession d'auditeur concordaient généralement le moins (ACCA 2019a). À l'instar des recommandations du rapport Brydon, le document de consultation du BEIS (2021) laisse entendre qu'un changement dans l'état d'esprit et les compétences des auditeurs est nécessaire pour répondre aux attentes du public en matière de détection de la fraude. Il y est également précisé qu'une formation en matière de juricomptabilité et de sensibilisation à la fraude devrait faire partie du processus d'admission et d'apprentissage permanent des auditeurs d'états financiers.

1 Il y a également eu beaucoup de réponses au niveau national. Par exemple, le [blogue](#) et le [webinaire](#) de CPA Canada mettent en relief les responsabilités de la direction et de l'auditeur, ainsi que le rôle des responsables de la gouvernance, en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation. Mentionnons également la publication *Évaluation de la continuité de l'exploitation : cas limites* du CNAC.

2 Ce document de consultation est la prochaine étape du processus de réforme de l'audit, et les propositions qu'il présente répondent aux recommandations formulées dans le cadre de trois examens indépendants commandés par le gouvernement, soit l'évaluation indépendante du Financial Reporting Council menée par Sir John Kingman (Kingman 2018), l'étude de marché sur les services d'audit menée par la Competition and Markets Authority (CMA 2019) et l'enquête indépendante sur la qualité et l'efficacité de l'audit menée par Sir Donald Brydon (Brydon 2019). Le document de consultation du BEIS a été publié en mars 2021 et visait à recueillir des commentaires sur les propositions d'ici le 8 juillet 2021.

Le document de consultation du BEIS (2021) propose d'instaurer une obligation légale, pour les entités d'intérêt public, de publier une déclaration de résilience annuelle fondée sur les déclarations existantes sur la continuité de l'exploitation et la viabilité.

Les propositions suggèrent des modifications au droit des sociétés, à la gouvernance d'entreprise et aux normes d'audit potentiellement pertinentes, en soulignant encore une fois que la prise de mesures pour régler les questions liées à la continuité de l'exploitation touche toutes les parties prenantes de l'écosystème de l'information financière.

Publication du rapport définitif du Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services sur la réglementation de l'audit en Australie

La commission parlementaire mixte australienne a publié son rapport intermédiaire complet en février 2020, puis son rapport définitif en novembre 2020, formulant 10 recommandations (Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services 2020a; 2020b). Les recommandations du rapport intermédiaire couvrent divers aspects de la profession d'auditeur en Australie. Tout comme le rapport Brydon (2019) au Royaume-Uni, ces rapports présentent un intérêt au niveau international.

Aux fins du présent rapport, nous attirons l'attention sur les recommandations qui sont plus particulièrement pertinentes pour la fraude et la continuité de l'exploitation. Selon la recommandation n° 8 du rapport intermédiaire, la commission recommande que le Financial Reporting Council [australien] supervise un examen en bonne et due forme et fasse rapport d'ici la fin de l'exercice 2020-2021 sur le caractère suffisant et l'efficacité des obligations d'information prévues par les normes australiennes en ce qui concerne la prévention et la détection de la fraude et l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation (Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services 2020a).

La recommandation n° 9 est également pertinente en ce qui concerne la prévention de la fraude. La commission y recommandait de modifier la *Corporations Act 2001* de telle sorte que les entités qui sont tenues de faire auditer leurs rapports financiers en vertu de cette loi doivent établir et maintenir un cadre de contrôle interne pour l'information financière. De plus, les modifications devraient exiger que la direction évalue l'efficacité du cadre de contrôle interne de l'entité et fasse rapport chaque année à cet égard, et que l'auditeur externe fasse lui-même rapport sur cette évaluation faite par la direction (Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services de l'Australie 2020a).

La commission a également recommandé que l'Australie adopte les technologies numériques pour accroître la transparence et la qualité des informations financières.

La commission a confirmé, dans son rapport final publié en novembre 2020, qu'elle adhère aux recommandations formulées dans son rapport intermédiaire, y compris les recommandations n°s 8 et 9 susmentionnées (Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services 2020b).

Revue thématique de la fraude – Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC)

En 2019, à la suite de faillites d'entreprises qui étaient récemment survenues à l'échelle mondiale, le CCRC a lancé un projet visant à explorer le sujet de la fraude, projet qui a été divisé en deux phases. L'objectif de la première phase était d'évaluer la qualité des travaux d'audit réalisés par les auditeurs pour satisfaire aux exigences de la NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* – la norme sur la fraude pertinente au Canada – et de définir les meilleures pratiques d'audit (CCRC 2020a). La deuxième phase visait à aller au-delà de la NCA 240 et à déterminer les mesures pouvant être prises par les parties prenantes concernées afin d'améliorer la prévention et la détection de la fraude en entreprise.

L'examen effectué a révélé que les auditeurs avaient satisfait aux exigences de la norme dans les dossiers visés. Il a aussi relevé un certain nombre d'aspects particuliers que les auditeurs doivent prendre en considération lorsqu'ils conçoivent leur stratégie d'audit pour identifier les risques de fraude et y répondre. Certains de ces aspects seront abordés plus loin, au chapitre 3 du présent rapport (CCRC 2020a).

LA DEUXIÈME PHASE VISAIT À ALLER AU-DELÀ DE LA NCA 240 ET À DÉTERMINER LES MESURES POUVANT ÊTRE PRISES PAR LES PARTIES PRENANTES CONCERNÉES AFIN D'AMÉLIORER LA PRÉVENTION ET LA DÉTECTION DE LA FRAUDE EN ENTREPRISE.

Projet du CCRC sur la continuité de l'exploitation

En 2019, le CCRC a également lancé un projet sur la continuité de l'exploitation. L'objectif de ce projet était de recueillir des informations afin de mieux comprendre comment les auditeurs au Canada procèdent pour examiner la façon dont les équipes de direction évaluent le risque lié à la continuité de l'exploitation.

Le projet s'est penché sur un échantillon d'émetteurs assujettis canadiens dans le cas desquels la direction (et le rapport de l'auditeur) n'a pas communiqué de questions liées à la continuité de l'exploitation, même si les sociétés concernées avaient affiché certaines difficultés financières (CCRC 2020b).

L'examen portait sur les éléments suivants :

- la façon dont le risque lié à la continuité de l'exploitation a été pris en compte dans l'acceptation et le maintien de la relation client;
- la façon dont l'équipe d'audit a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
- la communication avec les responsables de la gouvernance;
- la cohérence de l'évaluation de la continuité de l'exploitation avec les autres parties du dossier d'audit, notamment en ce qui concerne l'audit des estimations comptables comme le goodwill et la dépréciation des actifs incorporels.

Tout comme pour le projet sur la fraude, les constatations découlant de ce projet ont montré que les auditeurs se conforment à la NCA 570, *Continuité de l'exploitation*, qui est la norme d'audit relative à la continuité de l'exploitation au Canada. Le projet fait référence à certaines observations et, comme dans le cas du rapport sur la fraude, à certains aspects particuliers que l'auditeur doit prendre en considération. Certains de ces aspects seront abordés plus loin, au chapitre 3 du présent rapport (CCRC 2020b).

Document de travail de l'IAASB sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers

En septembre 2020, l'IAASB a publié un document de travail portant sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers, dans le cadre de ses activités de collecte d'informations et de recherche (IAASB 2020a). Le document de travail de l'IAASB traite également de l'écart par rapport aux attentes découlant des différences entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités réelles de celui-ci dans le contexte d'un audit d'états financiers (IAASB 2020). En plus de la publication du document de travail, l'IAASB a organisé trois tables rondes portant sur les sujets suivants :

- l'incidence des avancées technologiques sur la perpétration et la détection de la fraude;
- l'écart par rapport aux attentes quant aux responsabilités de l'auditeur à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation;
- la fraude et la continuité de l'exploitation dans les audits d'entités peu complexes.

Le document de travail de l'IAASB souligne explicitement la nécessité de collaborer avec les autres parties prenantes de l'écosystème de l'information financière, car de nombreux changements dépendent du fait qu'elles jouent leur rôle ou non. Ces parties prenantes comprennent l'entité et sa direction (les préparateurs), les responsables de la gouvernance, les auditeurs externes, les gouvernements, les autorités de réglementation, les organismes professionnels, les normalisateurs et les utilisateurs des états financiers (par exemple, les investisseurs, les consommateurs et le public) (IAASB 2020a).

TOUT COMME POUR LE PROJET SUR LA FRAUDE, LES CONSTATATIONS DÉCOULANT DE CE PROJET ONT MONTRÉ QUE LES AUDITEURS SE CONFORMENT À LA NCA 570, CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION, QUI EST LA NORME D'AUDIT RELATIVE À LA CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION AU CANADA.

Le document de travail de l'IAASB fait également mention de certaines des plus importantes faillites survenues au cours des dernières années, qui sont à l'origine de l'intérêt envers les aspects de la fraude et de la continuité de l'exploitation ainsi que de la demande pour que ces aspects soient revus. Prenons l'exemple de Wirecard, qui est l'un des cas de fraude les plus récents ayant retenu l'attention au niveau mondial, et plus particulièrement au sein de l'Union européenne. Wirecard a dû faire faillite après avoir admis qu'il était hautement probable que les soldes des comptes en fiducie, d'un montant de 1,9 milliard d'euros, n'existent pas (Parlement européen 2020).

Le document de travail comportait des éléments particuliers à l'égard desquels l'IAASB souhaitait connaître le point de vue de toutes les parties prenantes de l'écosystème de l'information financière, en plus de comprendre d'autres questions ouvertes. La période de consultation sur le document de travail de l'IAASB a pris fin le 1^{er} février 2021. Comme il est indiqué dans l'introduction du présent rapport, le document de travail de l'IAASB a été au cœur de nos tables rondes, et les commentaires reçus à l'égard de ce document sont reflétés au chapitre 3 du présent rapport.

Avancées technologiques

La technologie poursuit son évolution rapide, permettant à la profession d'auditeur d'être mieux placée que par le passé pour déployer des technologies de pointe. Par exemple, au Royaume-Uni (R.-U.), le Financial Reporting Council (FRC) a publié une série de rapports soulignant l'importance de la technologie pour améliorer la qualité de l'audit (FRC 2020b; 2020c). Il a été déterminé que l'utilisation accrue des technologies de pointe sous la forme d'analyse de données en audit est bien implantée dans les plus grands cabinets britanniques (FRC 2020b).

Au chapitre de la normalisation internationale, la norme ISA 315 (révisée) prend en considération l'utilisation d'outils automatisés (y compris l'analyse de données) pour l'évaluation des risques. De même, le FRC a récemment révisé la norme ISA (UK) 315 en y tenant davantage compte de l'utilisation de la technologie. Ce faisant, il a reconnu l'importance d'adapter l'audit des états financiers à ces tendances en constante évolution et d'intégrer les avancées technologiques au modèle actuel de certification dans le but de réaliser des audits de haute qualité.

L'IAASB est également en train de réviser la norme ISA 500 portant sur les éléments probants, l'objectif de ce projet étant en partie de reconnaître l'importance de l'utilisation de la technologie, tant du point de vue du préparateur que de l'auditeur, afin de refléter l'importance croissante de la technologie pour la qualité de l'audit (IAASB 2021a).

De même, d'autres outils tels que l'apprentissage automatique deviennent très puissants et offrent une diversité d'applications, dont l'aide à l'identification de la fraude, comme le montre le rapport de l'ACCA intitulé *Machine Learning: More Science than Fiction* (ACCA 2019b). Ce rapport traite notamment de la segmentation, une technique couramment utilisée qui permet de détecter des anomalies dans un ensemble de données lors de la recherche d'opérations frauduleuses, particulièrement dans un monde où les mégadonnées sont prédominantes.

LA TECHNOLOGIE POURSUIT SON ÉVOLUTION RAPIDE, PERMETTANT À LA PROFESSION D'AUDITEUR D'ÊTRE MIEUX PLACÉE QUE PAR LE PASSÉ POUR DÉPLOYER DES TECHNOLOGIES DE POINTE. PAR EXEMPLE, AU ROYAUME-UNI (R.-U.), LE FINANCIAL REPORTING COUNCIL (FRC) A PUBLIÉ UNE SÉRIE DE RAPPORTS SOULIGNANT L'IMPORTANCE DE LA TECHNOLOGIE POUR AMÉLIORER LA QUALITÉ DE L'AUDIT (FRC 2020B; 2020C).



L'IAASB EST ÉGALEMENT EN TRAIN DE RÉVISER LA NORME ISA 500 PORTANT SUR LES ÉLÉMENTS PROBANTS, L'OBJECTIF DE CE PROJET ÉTANT EN PARTIE DE RECONNAÎTRE L'IMPORTANCE DE L'UTILISATION DE LA TECHNOLOGIE.

3. Résultats des tables rondes

L'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, a examiné le rôle de l'auditeur dans les domaines de la fraude et de la continuité d'exploitation, ainsi que l'écart connexe par rapport aux attentes. Nous avons tenu une série de tables rondes et d'entrevues virtuelles avec des parties prenantes du grand écosystème de l'information financière à l'échelle internationale.

Les participants représentaient les groupes de parties prenantes suivants : les auditeurs (y compris les grands cabinets, les petits et moyens cabinets et les professionnels en exercice du secteur public), les représentants de la direction (préparateurs d'états financiers), les membres des conseils et des comités d'audit, les autorités de réglementation (y compris les autorités de réglementation de l'audit et les organismes de surveillance de l'audit), les représentants du secteur public, les représentants des utilisateurs (principalement les investisseurs) et les auditeurs internes. Les questions posées dans le document de travail de l'IAASB (IAASB 2020a) ont été au cœur de nos tables rondes, et les commentaires reçus à l'égard de ce document sont reflétés dans le présent rapport. Ce chapitre résume les principaux points soulevés lors des tables rondes relativement aux éventuels aspects à explorer davantage concernant la fraude et la continuité de l'exploitation, et à l'écart par rapport aux attentes.

Tout au long des sections qui suivent, nous parlons de « majorité » lorsqu'un point de vue a reçu un soutien dans plus de la moitié des pays/régions visés par le projet et de la part de multiples participants. Nous utilisons le mot « certains » lorsqu'un point est soulevé par de multiples participants dans un pays / une région, ou qu'il est soulevé dans plus d'un pays / d'une région. Un résumé des principales constatations énumérées ci-après se trouve dans notre document supplémentaire intitulé *Principales constatations*.

Écart par rapport aux attentes

Lors des tables rondes, nous avons lancé une question ouverte aux participants afin de savoir ce qui, selon eux, est la principale cause de l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation. Les participants ont été encouragés à fournir leurs réponses par rapport aux écarts de connaissances, de réalisation et d'évolution, le cas échéant. Les points de vue des participants concernant l'écart par rapport aux attentes étaient davantage axés sur la fraude que sur la continuité de l'exploitation dans tous les pays et/ou régions visés par ce projet. La majorité des participants aux tables rondes ont indiqué que l'écart de connaissances était la principale cause de l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation. Néanmoins, certains participants ont fait valoir que la cause est la combinaison de deux des écarts ou les trois écarts pris ensemble, et ont mis l'accent sur la nécessité de continuer à surveiller la performance de l'auditeur et de déterminer les aspects pouvant être amenés à évoluer. Nous résumons ci-après les principaux points soulevés et les recommandations formulées par les participants pendant les tables rondes. Nombre des points soulevés relativement à l'écart par rapport aux attentes sont également pertinents aux fins du présent document et sont abordés plus loin dans ce chapitre, dans les sections relatives aux questions spécifiques exposées par le document de travail de l'IAASB (IAASB 2020a).

L'ACCA, EN COLLABORATION AVEC CA ANZ, CPA CANADA ET LE CNAC DU CANADA, A EXAMINÉ LE RÔLE DE L'AUDITEUR DANS LES DOMAINES DE LA FRAUDE ET DE LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION, AINSI QUE L'ÉCART CONNEXE PAR RAPPORT AUX ATTENTES.

Écart de connaissances

Rôles et responsabilités des parties prenantes au sein de l'écosystème de l'information financière

La majorité des participants aux tables rondes de tous les groupes de parties prenantes étaient d'avis que l'écart par rapport aux attentes était principalement attribuable au manque de compréhension des utilisateurs des états financiers quant au rôle de chaque partie dans l'écosystème de l'information financière, y compris celui de l'auditeur. Par exemple, les auditeurs ont indiqué que la direction et les responsables de la gouvernance ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes et qu'ils ont donc un rôle particulièrement important à jouer, ce qui constitue un aspect souvent négligé. Certains ont fait valoir que cet écart de connaissances a pour effet de donner l'impression que l'objectif principal de l'auditeur est de découvrir des irrégularités ou des opérations frauduleuses. D'autres ont mentionné que la fraude, dans la perspective des états financiers, ne correspond pas à l'idée que le grand public se fait de la fraude, et que le concept de fraude dans le contexte des états financiers devrait être mieux expliqué et communiqué.

« À moins d'avoir été auditeur, les gens ne comprennent généralement pas ce que font les auditeurs. » **Responsables de la gouvernance, Canada**

Des participants à la table ronde provenant de tous les groupes de parties prenantes ont laissé entendre que tous ceux faisant partie de l'écosystème de l'information financière devraient collaborer les uns avec les autres pour faire mieux connaître le rôle et les responsabilités de chaque partie au sein de l'écosystème. Ils ont félicité l'IAASB pour avoir expressément fait référence à l'écosystème de l'information financière dans son ensemble et aux diverses parties concernées dans son document de travail. En ce qui concerne plus particulièrement le rôle de l'auditeur, certains participants ont indiqué que les états financiers et le rapport de l'auditeur sont de plus en plus longs et complexes. Ils ont donc souligné l'importance de chercher des moyens de communiquer le rôle et les responsabilités de l'auditeur ailleurs que dans le rapport de l'auditeur. Certains participants ont également indiqué que des documents d'information sur l'écart de connaissances ou des tables rondes pourraient être utiles. Par exemple, les auditeurs ont indiqué qu'ils pourraient engager le dialogue avec leurs collectivités respectives, comme les entités qu'ils auditent, et organiser des séances d'information pour les sensibiliser au rôle de l'auditeur.

Certains auditeurs ont aussi suggéré de considérer les pays qui ont adopté les rapports de type Sarbanes-Oxley (SOX), comme les États-Unis et le Japon, et d'évaluer dans quelle mesure cela a permis d'améliorer la communication quant au rôle de l'entité et de sa direction. Ils ont souligné qu'il pourrait s'agir d'une façon d'améliorer la communication quant au rôle et aux responsabilités des autres parties prenantes. Par ailleurs, certains ont suggéré d'envisager l'option d'élargir le champ d'application afin que les auditeurs effectuent plus de travail relativement à la fraude et à la continuité de l'exploitation en faisant rapport dans un format plus long, c'est-à-dire au moyen d'un rapport d'attestation de type SOX et d'un rapport sur les contrôles internes. Les auditeurs pourraient ainsi aller au-delà de l'actuel rapport de l'auditeur prolongé par les « questions clés de l'audit », ce qui leur permettrait de communiquer davantage d'observations et d'informations. Nous constatons que, au Royaume-Uni, le document de consultation du BEIS mentionné précédemment comprend des options pour un régime de type SOX (UK) et des options d'attestation (BEIS 2021).

Dans son article intitulé « An Ounce of Prevention – Internal Control and Fraud », CA ANZ indique qu'il y aura certainement des coûts, mais qu'il s'agit peut-être de la principale recommandation qui pourrait véritablement changer la façon dont les risques clés tels que la fraude et les fausses déclarations sont traités (CA ANZ 2020). En outre, l'article laisse entendre que les contrôles internes à l'égard de l'information financière, et d'autres secteurs de risque, sont les outils les plus importants dont les administrateurs et la direction disposent pour gérer les risques, prévenir la fraude et s'assurer d'avoir une vue d'ensemble de ce qui se passe dans leur entreprise. De façon générale, les participants à la table ronde en Australie et en Nouvelle-Zélande ont convenu qu'une reddition de comptes accrue pour l'établissement, la mise en place et la certification d'un environnement de contrôle interne efficace est un premier pas essentiel pour s'attaquer au risque de fraude.

Certains participants ont également reconnu que la réduction de l'écart de connaissances pourrait se faire à l'aide de meilleurs canaux de communication, et plus significatifs, entre les auditeurs et les actionnaires. Certains ont indiqué que les actionnaires ont l'occasion de poser des questions à l'assemblée générale annuelle, mais que, dans les faits, très peu le font.

Limites et contraintes inhérentes auxquelles les auditeurs sont confrontés

De nombreux auditeurs ont noté que les limites et contraintes inhérentes auxquelles les auditeurs sont confrontés en ce qui concerne la détection et le signalement des fraudes significatives avérées ou suspectées ont tendance à être négligées par les utilisateurs. Par exemple, certains ont souligné le fait que les auditeurs, qui sont indépendants et externes à l'entreprise, disposent de peu de temps pour comprendre les activités et l'environnement de l'entité, alors que les responsables de la gouvernance et la direction connaissent l'entreprise de fond en comble. Les participants ont aussi mentionné que, si des membres de la haute direction souhaitent vraiment commettre une fraude, il serait très difficile pour les auditeurs de la détecter, car il pourrait s'agir d'un effort concerté de l'organisation pour orchestrer la fraude. Bien que les points de vue divergent grandement au sujet de ce que les auditeurs peuvent réaliser de façon réaliste en réponse à un risque de fraude complexe et délibérée, cela définit néanmoins le contexte pour gérer le défi en soi, et les attentes qui l'entourent.

Biais rétrospectif

Un certain nombre d'auditeurs ont fait référence au biais rétrospectif, faisant valoir qu'il était généralement présent au moment d'évaluer la performance de l'auditeur après le fait (lorsqu'une faillite d'entreprise est effectivement survenue). Selon eux, dans ces circonstances, les événements à l'origine de la faillite sont connus et, rétrospectivement, il est toujours plus facile de repérer des éléments qui jettent un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou d'indiquer des indices de fraude qui n'avaient pas été détectés par l'auditeur à l'époque mais semblent ultérieurement « évidents ».

Concept de caractère significatif et terminologie de l'audit

Un autre aspect pour lequel les auditeurs ont constaté un écart de connaissances est le concept de caractère significatif, qui, selon eux, est souvent mal compris par les utilisateurs. L'amélioration de la connaissance que les utilisateurs ont de ce concept leur permettrait de comprendre pourquoi les auditeurs se concentrent sur les anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Certains ont suggéré d'essayer d'expliquer en des termes simples ce qu'on entend par « anomalies significatives résultant de fraudes », afin de réduire l'écart de connaissances, tandis que quelques auditeurs suggèrent plutôt de présenter le caractère significatif dans le rapport de l'auditeur.

Certains participants aux tables rondes ont également fait valoir que la terminologie utilisée dans la profession d'auditeur crée de la confusion pour beaucoup de gens. Pour un profane, par exemple, les termes audit juricomptable, audit interne ou audit des états financiers se ressemblent.

Au Royaume-Uni, la présentation du caractère significatif est déjà exigée pour les entités cotées. Le document de réflexion de l'ACCA intitulé *Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit* a également révélé que certains cabinets membres d'un réseau présentent volontairement le caractère significatif dans l'ensemble de leur réseau (ACCA 2018).

En outre, l'IAASB a récemment publié une synthèse des commentaires intitulée *Feedback Statement on Auditor Reporting Post-Implementation Review* (IAASB 2021b) dans laquelle il a fait valoir que les points de vue divergeaient en ce qui concerne la présentation du caractère significatif. Selon les commentaires recueillis :

- les investisseurs, les autorités de réglementation, les préparateurs et les responsables de la gouvernance estiment que l'inclusion du seuil de signification et de l'étendue de l'audit est utile ou très utile;
- les normalisateurs nationaux, les organisations professionnelles comptables et les auditeurs considèrent que la demande est limitée ou inexistante, dans leur pays, pour que des informations supplémentaires soient incluses concernant le caractère significatif et l'étendue de l'audit, lorsque cela n'est pas exigé par ailleurs.

DE NOMBREUX AUDITEURS ONT NOTÉ QUE LES LIMITES ET CONTRAINTES INHÉRENTES AUXQUELLES LES AUDITEURS SONT CONFRONTÉS EN CE QUI CONCERNE LA DÉTECTION ET LE SIGNALEMENT DES FRAUDES SIGNIFICATIVES AVÉRÉES OU SUSPECTÉES ONT TENDANCE À ÊTRE NÉGLIGÉES PAR LES UTILISATEURS.

Améliorations des normes comptables

Les auditeurs ont indiqué que, pour réduire l'écart de connaissances à l'égard de la continuité de l'exploitation, l'IASB devrait revoir la norme IAS 1 *Présentation des états financiers*, puisque les indications fournies sont limitées. Ils ont souligné qu'il existe une norme d'audit distincte portant sur la continuité de l'exploitation et contenant des indications détaillées sur les événements et situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Toutefois, les normes de l'IASB ne traitent de la continuité de l'exploitation que dans deux paragraphes d'une norme.

Écart de réalisation

La composante « écart de réalisation » est celle qui a été citée le moins souvent comme cause principale de l'écart par rapport aux attentes.

Certains auditeurs ont souligné l'importance de l'esprit critique pour soulever les bonnes questions en matière de fraude, et ils ont laissé entendre que la profession devrait peut-être aller au-delà de ce que nous entendons actuellement par esprit critique. D'autres ont fait remarquer que les exigences actuelles de la norme sont suffisamment rigoureuses, lorsque conjuguées à un bon esprit critique et à des revues de la qualité.

Certaines parties prenantes ont fait valoir que la réponse des auditeurs aux risques de fraude devrait différer de leur réponse aux risques d'erreur, en raison de la nécessité de faire preuve d'un degré élevé d'esprit critique au moment de déterminer si quelque chose a été effectué délibérément, ce qui différencie la fraude de l'erreur. Ces parties prenantes se sont demandé si les auditeurs peuvent en faire davantage dans le contexte des normes existantes.

D'autres ont indiqué que les membres du personnel qui participent normalement à l'étape de la réalisation d'un audit peuvent être relativement moins expérimentés, ce qui peut réduire la probabilité que les fraudes significatives soient identifiées et signalées, étant donné le manque d'expérience relatif de ces personnes en la

matière. Certains auditeurs ont également fait valoir que, parfois, le ton donné par les membres expérimentés de l'équipe d'audit et la pression exercée pour gagner en efficience peuvent réduire la probabilité que le personnel moins expérimenté soulève des préoccupations.

Enfin, certains représentants d'autorités de réglementation ont également noté que les organisations professionnelles comptables et les autorités de réglementation de l'audit ont un rôle important à jouer dans le suivi de l'écart de réalisation en procédant à des examens de la qualité de l'audit et en fournissant du matériel de formation aux petits cabinets qui ont des ressources limitées.

Écart d'évolution

Technologie

Les auditeurs, les auditeurs internes, les représentants des utilisateurs, les représentants de la direction et les responsables de la gouvernance ont laissé entendre que l'utilisation de la technologie pourrait aider les auditeurs à satisfaire, dans une plus large mesure, aux attentes des utilisateurs à leur égard en matière de fraude et à réduire l'écart d'évolution qui existe dans ce domaine. Certains ont noté que des technologies telles que l'analyse avancée des données et l'intelligence artificielle peuvent être utiles pour identifier les signaux d'alarme et les incohérences.

Certains représentants des utilisateurs ont fait remarquer qu'il faudrait faire évoluer l'audit en appliquant la technologie aux secteurs qui préoccupent les investisseurs. Ces secteurs ont trait aux perspectives d'avenir des entités, soit les prévisions et d'autres informations prospectives. Les auditeurs et les responsables de la gouvernance ont indiqué que les auditeurs pourraient en faire plus, mais que cela pourrait prendre plus de temps et occasionner des coûts et des risques supplémentaires.

« L'audit devrait évoluer et inclure les secteurs sur lesquels les investisseurs se concentrent. Par exemple, les investisseurs se soucient des perspectives futures de la société en matière de fusions ou d'acquisitions. »
Utilisateur, Afrique

**L'ÉCART DE RÉALISATION
A MOINS SOUVENT ÉTÉ
IDENTIFIÉ COMME ÉTANT
LA CAUSE PRINCIPALE DE
L'ÉCART PAR RAPPORT
AUX ATTENTES.**

« La fraude est de nature intangible, et elle change constamment en fonction des plans d'affaires et de l'environnement informatique. La technologie a donné aux entreprises la possibilité d'évoluer dans une large mesure. L'audit tel que nous le connaissons ne peut pas saisir ce changement constant et doit donc évoluer. » **Responsables de la gouvernance, Afrique**

Certains représentants parmi tous les groupes de parties prenantes ont souligné que la direction et les responsables de la gouvernance, qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes, ont un rôle particulièrement important à jouer pour combler l'écart d'évolution. Ils ont fait valoir qu'il ne serait pas possible de répondre aux attentes des utilisateurs en matière de fraude sans fournir des informations et des déclarations sur les responsabilités de la direction quant à la mise en œuvre de systèmes adéquats pour prévenir et détecter la fraude.

Fraude : Modifications qu'il serait possible d'apporter à la norme ISA 240

Responsabilité de l'auditeur quant à la détection des fraudes significatives

Certains représentants des autorités de réglementation ont fait part de leurs préoccupations concernant la section « Introduction » de la norme ISA 240, et plus particulièrement le paragraphe 5, qui précise les limites inhérentes à un audit. Ce paragraphe indique que, même si l'audit est correctement planifié et réalisé, certaines anomalies significatives peuvent ne pas être détectées. Les autorités de réglementation ont fait valoir que cela minimise la responsabilité qui incombe aux auditeurs de détecter les fraudes significatives, car il est indiqué qu'une fraude peut ne pas être détectée. À l'inverse, certains participants ont souligné la nécessité d'être très clair sur les limites des missions d'assurance raisonnable afin d'éviter d'élargir l'écart par rapport aux attentes.

Nous constatons que des commentaires similaires ont été formulés dans le rapport Brydon (2019) au Royaume-Uni. Le FRC du Royaume-Uni a déjà apporté des modifications au paragraphe équivalent de la norme ISA (UK) 240 (FRC 2021).

Tests des écritures de journal

Certains auditeurs et certaines autorités de réglementation ont fait remarquer qu'il y a une incohérence, dans la pratique, en ce qui concerne la façon dont les tests des écritures de journal sont adaptés, relativement aux risques de fraude identifiés dans le cadre de l'audit, et l'étendue des tests nécessaires. Certains ont également laissé entendre que la norme ISA 240 pourrait être mise à jour pour reconnaître l'utilisation de l'analyse de données en audit lors de l'exécution de tests des écritures de journal. De plus, certains auditeurs ont fait valoir qu'ils n'avaient jamais eu connaissance de cas d'informations financières mensongères relevées par les tests des écritures de journal au cours des dernières années, et ils ont soulevé la question de savoir si l'efficacité et la pertinence de ces tests devraient être réévaluées.

Risque de fraude présumé dans la comptabilisation des produits

Certains auditeurs se sont demandé si la présomption de risque de fraude dans la comptabilisation des produits demeure appropriée. Certains ont indiqué que, souvent, cette présomption amène les auditeurs à consacrer trop de temps à la conception et à la mise en œuvre de procédures à l'égard de la fraude dans des secteurs où, pour de nombreuses entités, les risques ne sont pas élevés en raison de la nature de leurs activités. Cela peut avoir pour effet que ces auditeurs n'affectent pas suffisamment de ressources à d'autres secteurs à risque. Bien qu'il y ait des cas de fraude dans la comptabilisation des produits, ces professionnels croient qu'il ne faut pas le présumer dans tous les cas et que c'est plutôt l'évaluation des risques qui devrait permettre de déterminer les risques de fraude appropriés pour l'entité. À l'inverse, les autorités de réglementation se sont inquiétées du fait que les auditeurs réfutent trop souvent cette présomption sans raison valable.

Base de données d'études de cas de fraude

Des auditeurs ont fait valoir qu'il est nécessaire que davantage d'informations soient échangées dans le milieu de l'audit, c'est-à-dire entre les auditeurs et les cabinets d'audit, au sujet des fraudes récemment identifiées. Cela pourrait aider les auditeurs à exercer leur esprit critique de façon plus cohérente, en prenant en considération des mécanismes de fraude uniformes dans différents territoires et pays et entre les cabinets d'audit. Des éléments similaires ont été soulevés lors de la table ronde de l'IAASB sur l'écart par rapport aux attentes. Les participants y avaient noté un manque d'informations détaillées après la découverte d'un cas de fraude, informations qui pourraient constituer un outil de formation utile. Le document de consultation du BEIS au Royaume-Uni comprend des propositions pour la création d'un registre accessible d'études de cas qui porterait sur les cas de fraude (BEIS 2021). De plus, le partenariat Anti-Fraud Collaboration a publié une étude sur la fraude qui distingue les cas de fraude par secteur d'activité et par type de fraude (Anti-Fraud Collaboration 2021).

« Nous devons nous assurer que ce que nous modifions aurait véritablement changé les choses en ce qui concerne les fraudes et les faillites d'entreprises précédentes. » **Utilisateur, Canada**

Sensibilisation à la fraude

Un grand nombre de parties prenantes de tous les groupes de parties prenantes ont souligné l'importance d'offrir une formation permanente aux auditeurs sur les questions liées à la fraude. Par exemple, les auditeurs devraient être encouragés à envisager de suivre une formation ou d'acquérir des compétences additionnelles sur la fraude. Cela pourrait les aider aux fins de l'identification des cas de fraude.

« Répondre au risque de fraude suppose que nous comprenions comment les mécanismes de fraude sont élaborés et mis en œuvre, ce qui n'est pas toujours le cas, du fait que ces mécanismes diffèrent selon l'endroit. » **Professionnel en exercice, Afrique**

« Afin d'améliorer les compétences des auditeurs, il faut mieux comprendre la façon dont les fraudes se produisent. Ces informations ne sont toutefois pas échangées; elles sont bloquées par les tribunaux et font l'objet d'accords de non-divulgateion. » **Professionnel en exercice, Australie**

Fraude : Occasions d'évolution à approfondir

Nous avons consacré la deuxième partie de nos tables rondes à une discussion regroupant tous les groupes de parties prenantes et portant sur des questions spécifiques liées à la fraude et à la continuité de l'exploitation à l'égard desquelles l'IAASB souhaitait obtenir des commentaires au-delà de l'écart par rapport aux attentes de façon générale. Les participants aux tables rondes ont aussi été invités à faire part de leurs idées sur les sujets à explorer autres que ceux présentés dans le document de travail de l'IAASB (IAASB 2020a), que ce soit pour l'auditeur plus particulièrement ou pour d'autres parties prenantes de l'écosystème de l'information financière.

Recours accru à des juricomptables ou à d'autres spécialistes pertinents

L'une des options dont il a été discuté lors des tables rondes était celle de savoir si les auditeurs devraient être tenus d'avoir recours à des juricomptables dans le cadre d'un audit d'états financiers. Les participants ont exprimé des points de vue divergents selon les groupes de parties prenantes. Les principaux thèmes qui sont ressortis de ces discussions sont exposés ci-après.

Les auditeurs autant des grands cabinets que des petits et moyens cabinets ont mentionné que le fait de rendre obligatoire la participation de juricomptables de manière générale aux audits de nature financière est susceptible d'accroître l'écart par rapport aux attentes parce que cela pourrait donner l'impression aux utilisateurs qu'un audit juricomptable a été réalisé. Selon eux, la participation de juricomptables devrait continuer de relever du jugement professionnel de l'auditeur plutôt que d'être obligatoire. Certains auditeurs se sont par ailleurs dits préoccupés par le fait que, en rendant obligatoire la participation de juricomptables, on crée un risque que le travail de ces derniers devienne un exercice machinal et que la valeur réelle de cette participation se perde. D'autres auditeurs ont fait remarquer qu'il serait peut-être plus pratique d'exiger une mission distincte sur la fraude, plutôt que de rendre obligatoire la participation de juricomptables à toutes les missions d'audit, puisque cela changerait la nature même de l'audit.

Néanmoins, certains auditeurs ont fait valoir que le fait d'avoir des juricomptables au sein de l'équipe de mission pourrait être utile lors de l'étape d'évaluation des risques, car ils pourraient donner leur point de vue sur les mécanismes de fraude susceptibles d'être employés.

Certains représentants des responsables de la gouvernance ont appuyé le recours à des juricomptables, mais ont suggéré que cela se fasse lorsque l'auditeur juge que le risque de fraude est élevé.

Les autorités de réglementation sont les seules parties prenantes qui ont semblé plus favorables à imposer la participation de juricomptables. Elles estiment que cet ensemble de compétences spécialisées est nécessaire au sein de l'équipe d'audit et, étant donné que les audits impliquent déjà de nombreux experts, il s'agit simplement d'un autre secteur pour lequel la participation d'un expert devrait être requise. Malgré tout, certains représentants des autorités de réglementation ont indiqué qu'il pourrait ne pas être approprié d'exiger que des juricomptables participent à tous les audits, selon les risques de fraude identifiés.

« Nous avons l'occasion d'intégrer autant que possible les connaissances des juricomptables aux missions d'audit, mais cela doit se faire de manière stratégique. » **Autorité de réglementation, Canada**

Selon l'un des représentants des autorités de réglementation, les auditeurs doivent se concentrer sur la compréhension des risques de fraude davantage que sur les tests détaillés, lesquels ne sont souvent qu'un exercice machinal visant à répondre aux exigences de la norme. Cette approche aiderait les auditeurs à cerner les secteurs potentiels présentant un risque élevé de fraude, ce qui pourrait justifier la participation appropriée d'un juricomptable. Cela cadre également avec certains commentaires reçus concernant l'écart par rapport aux attentes et la nécessité pour les auditeurs d'améliorer leurs compétences et leurs connaissances pour composer avec la fraude. Nous avons constaté que les auditeurs reconnaissent la nécessité d'élargir leurs compétences en matière de juricomptabilité et de sensibilisation à la fraude.

Accessibilité, adaptabilité, coûts

Certains auditeurs ont exprimé des inquiétudes quant à l'augmentation potentielle des coûts de l'audit s'il devient obligatoire d'avoir recours à un juricomptable. Les auditeurs représentant de petits et moyens cabinets ont fait remarquer que la plupart des cabinets de leur taille devraient avoir recours à des juricomptables externes, ce qui pourrait avoir une incidence importante sur les coûts de l'audit. Qui plus est, certains ont noté qu'ils risquaient de ne pas recouvrer les coûts accrus, car il serait difficile de justifier la nécessité d'avoir recours à des juricomptables dans le cadre de certains audits de faible envergure ou d'audits peu complexes. Les auditeurs du secteur public ont semblé moins préoccupés par les coûts, étant donné que, dans leur cas, le modèle d'auditeur et d'entité auditée est différent.

En outre, tant les auditeurs des grands cabinets que ceux des petits et moyens cabinets se sont demandé s'il y avait suffisamment de juricomptables actifs sur le marché pour répondre à la demande, si de tels spécialistes devaient participer à chaque audit.

Enfin, certains participants ont soulevé la question de savoir quel groupe spécifique de juricomptables serait le mieux placé pour aider à répondre au risque de fraude – la juricomptabilité est un domaine vaste qui prend des formes variées et qui s'appuie principalement sur des procédures telles que l'examen de données et de documents pour établir un dossier juricomptable défendable à des fins de présentation auprès des tribunaux après qu'une fraude a été commise et dévoilée. Il y a une très grande différence entre cela et le fait de s'efforcer de détecter une fraude ou de contribuer à sa prévention.

Esprit critique

L'esprit critique est défini comme suit dans les normes internationales d'audit :

« 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. » (IAASB 2018 : 31)

POUR ADOPTER UN ESPRIT SOUPÇONNEUX, L'AUDITEUR DEVRA ALLER AU-DELÀ DE SA POSITION NEUTRE.

Le document de travail de l'IAASB comprend la question spécifique suivante concernant ce qu'il décrit comme un « esprit soupçonneux » : [TRADUCTION] « Le fait d'exiger un "esprit soupçonneux" contribuerait-il à une meilleure identification des fraudes lors de la planification et de la réalisation de l'audit? Pourquoi ou pourquoi pas? » (IAASB 2020a)

Il convient de noter que le document de travail et les autres publications de l'IAASB ne définissent pas ce que l'on entend par « esprit soupçonneux ». Le rapport Brydon, dont il est question au chapitre 2 du présent document, fait abondamment référence à la notion d'esprit soupçonneux (Brydon 2019). Ce rapport explique que, à l'heure actuelle, les auditeurs adoptent un regard neutre au départ, c'est-à-dire qu'ils ne présument ni de l'honnêteté ni de la malhonnêteté en ce qui a trait à la préparation des informations fournies et qu'ils cherchent à confirmer le caractère approprié de ces informations (Brydon 2019). Il laisse cependant à penser que, pour adopter un esprit soupçonneux, l'auditeur devra aller au-delà de sa position neutre et, un peu comme un juricomptable, avoir une forme de soupçon dès le départ.

Esprit critique ou esprit soupçonneux?

De nombreux participants aux tables rondes, à l'exception des auditeurs, ont semblé initialement favorables à ce qu'il soit exigé des auditeurs qu'ils adoptent un esprit soupçonneux. Il semble cependant que la majorité de ces participants ne connaissaient pas bien l'exigence actuelle de la norme ISA 240 et qu'ils ignoraient que l'adoption d'un esprit soupçonneux entraînerait l'application d'un nouveau concept allant au-delà de l'esprit critique. Lorsque ces participants ont dû expliquer leur compréhension de l'« esprit soupçonneux », le type d'attitude qu'ils ont décrit cadrait souvent davantage avec le concept d'« esprit critique ». Par exemple, certains d'entre eux ont mentionné que les auditeurs doivent faire preuve de discernement et se montrer sceptiques tout au long de l'audit, et tout particulièrement lors du traitement des éléments probants fournis.

Certaines parties prenantes ont indiqué que l'application appropriée du concept d'esprit critique représente déjà un défi pour les auditeurs et que, par conséquent, l'introduction d'un autre concept est susceptible de causer plus de confusion que d'aider. De nombreuses parties prenantes ont donc recommandé de mettre l'accent sur la réduction de l'écart de réalisation actuel en ce qui a trait à l'exercice de l'esprit critique plutôt que d'introduire un nouveau concept. Certains ont suggéré que cet écart pourrait être réduit en faisant participer davantage de personnel de haut niveau à l'exécution des travaux d'audit, ou en mettant davantage l'accent sur l'efficacité de la revue et de la supervision.

« Les auditeurs éprouvent déjà des difficultés à appliquer le concept d'esprit critique; nous n'avons pas besoin d'introduire un autre concept. »

Autorité de réglementation, Canada

De plus, selon certains participants, des recherches en psychologie montrent qu'il est difficile de faire preuve de scepticisme et qu'il est plus naturel de rechercher des éléments probants confirmant les informations que des éléments probants les contredisant. L'ancrage sur les chiffres et les informations fournies par la direction lors d'un audit en est un bon exemple.

Après quelques discussions et clarifications concernant le concept d'esprit soupçonneux, la plupart des participants ont dit être favorables à l'idée de doter tous les auditeurs, y compris ceux de la nouvelle génération, d'un ensemble de compétences en juricomptabilité. En ce qui concerne spécifiquement la nouvelle génération d'auditeurs, il a été suggéré que cela se fasse en intégrant la juricomptabilité et la sensibilisation à la fraude dans leur formation. Cela leur permettrait de faire preuve d'esprit critique, mais aussi d'avoir des compétences leur permettant de reconnaître des comportements et des habitudes qui pourraient les aider à détecter les fraudes avérées ou suspectées lors d'un audit d'états financiers.

Les biais cognitifs et leur incidence sur l'esprit critique étaient l'un des principaux aspects sur lesquels portait le rapport de leadership éclairé de l'ACCA intitulé *Banishing Bias? Audit, Objectivity and the Value of Professional Scepticism*, selon lequel la qualité de l'audit ne sera améliorée davantage encore qu'une fois que toutes les parties prenantes du processus d'information financière comprendront comment les biais cognitifs influent sur l'utilisation de l'information dans la prise de décisions. (ACCA 2017)

Récemment approuvée, la norme ISA 220 (révisée en décembre 2020), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, fait référence aux partis pris inconscients. Les modalités d'application rehaussées du paragraphe A35 dressent une liste de partis pris inconscients qui peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique. Il s'agit d'un jalon important que l'IAASB vient de franchir, et nous espérons que l'adoption de la norme et son intégration dans les méthodologies d'audit des cabinets auront des répercussions positives.

Incidence sur la relation de l'auditeur avec la direction

L'une des principales préoccupations soulevées par les auditeurs et par certains représentants des responsables de la gouvernance, en ce qui a trait à l'adoption d'un esprit soupçonneux, est le risque que cela nuise à la relation entre la direction et l'auditeur. Compte tenu de l'importance de cette relation de travail pour un audit efficace et efficient, les auditeurs et les responsables de la gouvernance ont fait montre de prudence quant à la création d'une relation antagoniste. Cependant, certains auditeurs ont reconnu l'importance de l'indépendance de l'auditeur et ont minimisé les inquiétudes quant au risque que cette relation soit mise à mal.

Objectif, temps et coût

Certaines préoccupations ont également été soulevées quant à l'aspect pratique de l'approche, étant donné le temps supplémentaire qui serait nécessaire pour passer d'un esprit critique à un esprit soupçonneux. Les auditeurs ont fait remarquer que le concept d'esprit soupçonneux fonctionne pour les juricomptables parce que leurs objectifs sont différents. En effet, la plupart du temps, les juricomptables sont appelés à intervenir lorsqu'une fraude a été détectée ou qu'il y a de fortes raisons de soupçonner l'existence d'une fraude; par conséquent, leur rôle consiste à se concentrer sur les détails de la fraude, et non sur l'audit des états financiers.

En outre, certains auditeurs ont indiqué qu'il y aurait plus d'éléments probants à obtenir et donc plus d'informations à demander aux entités si l'exercice d'un esprit soupçonneux leur était imposé, ce qui représenterait un fardeau supplémentaire.

Exigences rehaussées en matière de revue de contrôle qualité

Du point de vue des autorités de réglementation et des auditeurs, la mise en œuvre de procédures supplémentaires de revue de contrôle qualité de la mission, axées sur les responsabilités de l'équipe de mission en matière de fraude, était l'une des options méritant le plus d'être étudiées davantage.

De nombreuses parties prenantes ont dit être favorables à l'étude d'améliorations à apporter aux exigences en matière de revue de contrôle qualité, mais certaines ont fait remarquer que nous devons faire attention à ne pas ajouter une autre procédure s'apparentant à une liste de contrôle. Ils ont suggéré que les exigences supplémentaires soient étayées par des éléments probants émanant de pays qui ont déjà mis en œuvre des procédures plus poussées de ce type, et qu'il soit indiqué si cela a eu une incidence positive sur la capacité de l'auditeur à identifier les risques de fraude dans le cadre de l'audit et à y répondre.

Les auditeurs et les autorités de réglementation ont reconnu que cette proposition pourrait être plus facile à mettre en œuvre que les autres présentées dans le document de travail de l'IAASB (IAASB 2020a), étant donné que le cadre devant servir à l'intégration de procédures supplémentaires de contrôle qualité existe déjà et qu'il peut être ciblé en fonction du profil de risque de fraude de l'entité.

Certains auditeurs ont indiqué ne pas être en faveur de cette option, faisant valoir que les modalités d'application énoncées dans la norme ISQM 2 contiennent déjà des exigences suffisantes quant à la revue de contrôle qualité de la mission à l'égard de la fraude.

Attention accrue à l'égard des fraudes non significatives

Le fait d'exiger la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires lorsqu'une fraude non significative est détectée a obtenu un certain appui de la part d'un groupe mixte de parties prenantes. Selon ces parties prenantes, certains travaux doivent être effectués même si une fraude identifiée est non significative, car cela pourrait mener à la découverte d'une fraude significative. Elles ont aussi fait mention de cas où une fraude non significative n'était pas identifiée comme étant significative uniquement parce qu'elle n'était pas mise au jour dans son intégralité. En outre, ces parties prenantes ont indiqué que cela pourrait mettre en évidence des problèmes systémiques – par exemple à l'égard de contrôles dans des secteurs comportant un risque de fraude élevé – qui, s'ils n'étaient pas traités, pourraient conduire à une fraude significative.

« Je crois qu'il est dans la nature humaine de démarrer modestement et d'en prendre plus après avoir connu du succès. » **Responsables de la gouvernance, Canada**

Néanmoins, les auditeurs ont indiqué que, lorsqu'une fraude est détectée, qu'elle soit significative ou non, ils sont déjà tenus de mettre en œuvre certaines procédures. Ils ont donc fait valoir que les exigences actuelles demeurent appropriées et suffisantes. Qui plus est, ils ont dit craindre que l'attention accrue portée aux fraudes non significatives au cours de l'audit dépasse les objectifs actuels d'un audit.

Compte tenu de nos discussions avec les participants sur ce sujet, nous croyons que la controverse entourant cet aspect pourrait être exacerbée par l'écart de connaissances, car il semble y avoir un manque de compréhension des responsabilités actuelles de l'auditeur lorsqu'une fraude non significative est détectée.

Selon le paragraphe 36 d'ISA 240 : « 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 son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et son incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers. » (ISA 240.36)

Fraudes commises par des tiers

Nous n'avons reçu aucun commentaire tranché en faveur de révisions visant à élargir la norme actuelle sur la fraude relativement aux tiers. Nous notons cependant que certaines parties prenantes ont suggéré que des procédures supplémentaires soient envisagées, étant donné que l'environnement actuel, du fait de la COVID-19, accroît le risque qu'une fraude commise par un tiers puisse avoir une incidence significative sur les états financiers.

Continuité de l'exploitation : Occasions d'évolution à approfondir

Période visée par l'évaluation de la continuité de l'exploitation

La plupart des participants ont indiqué être d'avis que le fait de prolonger la période au-delà de 12 mois ajouterait peu de valeur, voire aucune. Plus précisément, certaines parties prenantes ont fait valoir qu'à mesure que la période à prendre en compte pour l'évaluation augmente, l'évaluation perd de sa signification en raison du niveau accru d'incertitude. Certains auditeurs ont indiqué qu'il pourrait être nécessaire que les changements dans la période visée par l'évaluation de la continuité de l'exploitation soient pris en considération conjointement avec les changements relatifs à la responsabilité légale, reflétant ainsi les préoccupations selon lesquelles les auditeurs pourraient avoir besoin d'une certaine forme de protection juridique s'ils sont tenus de fournir une assurance sur des éléments qui constituent essentiellement des prévisions.

Certains participants ont aussi fait remarquer que des facteurs externes qui échappent au contrôle de la direction ou de l'auditeur pourraient avoir une incidence sur la période visée par l'évaluation de la continuité de l'exploitation. Par exemple, dans le cas des organismes sans but lucratif qui ont un cycle de financement de 12 mois, la direction pourrait ne pas être en mesure d'évaluer la continuité de l'exploitation de manière suffisante au-delà du cycle de financement suivant.

Certains auditeurs pensent que les utilisateurs surestiment déjà le niveau d'assurance obtenu dans le cadre d'un audit. Par conséquent, le prolongement de la période visée par l'évaluation de la continuité de l'exploitation est susceptible, sans que ce soit voulu, d'accroître l'écart par rapport aux attentes, car les utilisateurs des états financiers pourraient placer une confiance non justifiée dans la viabilité future de l'entité en se fondant sur l'évaluation à long terme. Quelques participants ont fait valoir que les entités ne devraient pas avoir une période spécifiée pour leur évaluation de la continuité de l'exploitation, si ce n'est un minimum de 12 mois, comme l'exige actuellement IAS 1. Selon eux, les entités devraient aligner leurs évaluations de la continuité de l'exploitation sur la manière dont elles gèrent leur performance. Les entités de certains secteurs d'activité peuvent avoir un cycle budgétaire d'une durée de trois ans ou plus et gérer leur performance selon cette période. En pareil cas, une période plus longue pour l'évaluation de la continuité de l'exploitation pourrait être appropriée.

Les auditeurs ont indiqué que, selon la norme ISA 570, 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. Selon eux, c'est le référentiel d'information financière de l'entité qui détermine la période appropriée pour l'évaluation de la continuité de l'exploitation et, par conséquent, il s'agit principalement d'une question liée au référentiel d'information financière.

Par conséquent, certaines parties prenantes ont fait valoir qu'il serait plus judicieux que, au lieu de prolonger la période visée par l'évaluation de la continuité de l'exploitation, l'IASB envisage de réviser IAS 1 *Présentation des états financiers* afin d'exiger de la direction qu'elle prenne en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date d'autorisation de publication des états financiers plutôt que de la date de clôture. Cela permettrait d'allonger de façon raisonnable la période visée par l'évaluation de la direction quant à la continuité de l'exploitation et, éventuellement, de remédier aux incohérences qui s'opèrent au niveau national.

**NOUS N'AVONS REÇU
AUCUN COMMENTAIRE
TRANCHÉ EN FAVEUR
DE RÉVISIONS VISANT
À ÉLARGIR LA NORME
ACTUELLE SUR LA
FRAUDE RELATIVEMENT
AUX TIERS.**

Comme la publication des états financiers est habituellement autorisée après la date de clôture et qu'un audit a lui aussi lieu après cette date, l'évaluation de la continuité de l'exploitation ne couvre pas vraiment 12 mois. Les reports des dates limites de dépôts de documents qui ont eu lieu dans la plupart des pays, dans la foulée de la COVID-19, illustrent bien ce point. En effet, l'utilité d'une évaluation de la continuité de l'exploitation sur 12 mois à compter de la date de clôture était moins pertinente, car il se pouvait que le rapport ne soit pas signé avant six mois ou plus après cette date.

Au Royaume-Uni, la norme FRS 102, *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, a déjà intégré cette révision et fait maintenant référence à une période d'au moins 12 mois, sans s'y limiter, à compter de la date d'autorisation de publication des états financiers. Par la suite, la norme ISA (UK) 570 (révisée), *Going Concern*, a été modifiée en conséquence.

Continuité de l'exploitation et autres aspects de la résilience

Les participants à nos tables rondes dans tous les groupes de parties prenantes ont montré un intérêt pour la continuité de l'exploitation ainsi que pour d'autres aspects de la résilience. Néanmoins, certaines parties prenantes ont hésité à s'éloigner de la notion de continuité de l'exploitation au profit des aspects de la résilience avant que des éclaircissements ne soient fournis concernant ces aspects.

Certaines parties prenantes ont indiqué que l'étude de la résilience pourrait être bénéfique pour l'évaluation des perspectives de la société, car elles considèrent les obligations d'information actuelles relatives à l'« incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » comme une détermination binaire qui arrive peut-être trop tard dans le cycle de vie d'une entité. Si une entité peut expliquer dans quelle mesure elle est résiliente, les parties prenantes sont susceptibles d'avoir une meilleure compréhension de la façon dont cette entité peut relever les défis, survivre aux risques importants et percevoir les signes précurseurs de toute nouvelle préoccupation.

Selon d'autres parties prenantes, il est bien évident, tout particulièrement en raison du contexte récent, qu'il est très important pour les entités de tenir compte de la résilience et de se mettre ainsi en position de poursuivre leurs activités de manière constructive malgré les répercussions de facteurs internes et externes. Des facteurs externes tels que la COVID-19 ont une incidence sur la plupart des entités, même celles qui ont mis en place des plans solides de continuité des activités.

Les parties prenantes ont également souligné que l'introduction de nouveaux aspects de la résilience doit être coordonnée avec les organismes de normalisation comptable et les autorités de réglementation. Il est important que la direction évalue d'abord la résilience de l'entité afin de fournir aux auditeurs une base pour apprécier l'évaluation de la direction. Certaines parties prenantes ont laissé entendre que cela pourrait se faire dans les états financiers, ce qui obligerait l'IASB à en tenir compte dans ses normes, ou en dehors des états financiers par voie législative ou par un autre mécanisme. La responsabilité de l'auditeur et le niveau d'assurance à fournir à l'égard de ces informations sur la résilience devront être pris en considération ultérieurement.

Les parties prenantes ont souligné que les responsables de la gouvernance et la direction ont la responsabilité première d'évaluer la continuité de l'exploitation et la résilience. Une suggestion a été faite pour améliorer la transparence de ces évaluations, à savoir intégrer des simulations de crise du point de vue de la direction et fournir aux utilisateurs des informations supplémentaires lors de l'évaluation de la résilience de l'entité. Nous notons que le document de consultation du BEIS au Royaume-Uni (BEIS 2021) inclut des propositions pertinentes.

Certains auditeurs réalisant des missions dans le secteur public ont mentionné que la résilience est un aspect très pertinent pour le secteur public et qu'elle est cohérente avec les fondements conceptuels énoncés dans les normes comptables pour le secteur public de certains pays concernant la flexibilité, la durabilité et la vulnérabilité d'une entité. Ces fondements conceptuels pourraient également être pertinents dans le secteur privé.

Certains représentants des responsables de la gouvernance ont également indiqué qu'un autre aspect de la résilience qui pourrait être envisagé est celui de l'exposition aux risques, car une entité peut être exposée à des risques internes, comme les risques de fraude et d'erreur et les risques stratégiques.

**DES REPORTS DE DATES
LIMITES DE DÉPÔTS DE
DOCUMENTS ONT EU
LIEU DANS LA PLUPART
DES PAYS, DANS LA
FOULÉE DE LA COVID-19.**

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

L'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation est un autre aspect important qui a été abordé dans le cadre de nos tables rondes.

Manque de clarté et d'uniformité en ce qui a trait aux incertitudes significatives

Les auditeurs ont noté un manque de clarté quant à ce qui constitue une « incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ainsi que des disparités dans la pratique à cet égard, deux facteurs qui créent de la confusion chez les utilisateurs. Le manque de compréhension, à l'extérieur de la profession comptable, du terme « continuité de l'exploitation » et de l'incertitude significative qui s'y rattache soulève aussi d'importantes préoccupations.

« Le rapport de l'auditeur doit définir la continuité de l'exploitation afin que les utilisateurs puissent comprendre ce concept. » **Auditeur, Canada**

En outre, il a été mentionné qu'il existe souvent des interprétations divergentes quant à la question de savoir si un ensemble particulier d'événements et de circonstances constitue une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation. Il a également été signalé que la notion d'incertitude significative n'est pas définie dans les normes de comptabilité ou d'audit. Ce point doit être réglé afin de favoriser l'identification uniforme des incertitudes significatives par les préparateurs et les auditeurs. De nombreuses parties prenantes ont donc recommandé que l'IAASB collabore avec l'IASB pour clarifier les événements ou circonstances qui indiqueraient l'existence d'une incertitude significative quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Au minimum, les obligations d'information énoncées dans les normes comptables doivent être alignées sur les exigences de la norme ISA 570.

Le New Zealand Accounting Standards Board a ajouté des obligations d'information supplémentaires à la *Financial Reporting Standard No. 44 New Zealand Additional Disclosures*, afin d'être plus explicite quant à la nature des informations que la direction doit fournir lorsqu'il existe une incertitude significative, y compris ses jugements et hypothèses.

Éventail de risques liés à la continuité de l'exploitation

En ce qui concerne la clarification des référentiels d'information financière pertinents, nos parties prenantes ont appuyé fortement l'idée d'envisager, lors de nos tables rondes, la communication d'informations sur un éventail de risques liés à la continuité de l'exploitation comme moyen de compléter l'approche actuelle, qui consiste à déterminer s'il est nécessaire ou non de fournir des informations sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation.

De plus, certains auditeurs ont indiqué que les évaluations de l'incertitude significative sont souvent axées sur des indicateurs de liquidité et de solvabilité dans la pratique actuelle. En fait, il peut y avoir d'autres facteurs, comme la perte de membres clés du personnel, par exemple dans une entité peu complexe (EPC), ou des développements technologiques, qui peuvent entraîner une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation. Des commentaires similaires ont été soulevés lors de la table ronde de l'IAASB sur la fraude et la continuité de l'exploitation (IAASB 2020c). D'autres participants ont souligné qu'il pourrait y avoir d'autres questions, comme la dépendance à l'égard d'un fournisseur, qui pourrait être préjudiciable à l'entité en cas de perte de ce fournisseur.

« La continuité de l'exploitation est liée aux administrateurs qui gèrent la solvabilité et le risque. Il doit y avoir plus d'analyses détaillées concernant les risques dans les autres informations fournies dans les états financiers. » **Professionnel en exercice, Australie**

Rapport de l'auditeur

Les auditeurs traitent de la continuité de l'exploitation dans leurs rapports de plusieurs façons, selon qu'il existe ou non une incertitude significative. Les auditeurs traitent également d'autres questions clés de l'audit (QCA), et les parties prenantes ont indiqué que cela pourrait semer la confusion chez les utilisateurs. Ils ont donc fait valoir qu'il était nécessaire de fournir davantage d'indications sur la distinction entre la description des questions liées à la continuité de l'exploitation qui figure dans la section sur les QCA et celle qui figure dans la section sur la continuité de l'exploitation du rapport d'audit. Ils ont aussi suggéré que l'IAASB se penche sur la question de savoir si, selon les données disponibles, les utilisateurs comprennent la différence entre une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation et une QCA, car cela pourrait influencer sur l'écart de connaissances.

Point de vue du secteur public

Dans le secteur public, nous avons entendu des opinions variées de la part des parties prenantes, car la notion de continuité de l'exploitation peut avoir une signification différente.

Certains représentants du secteur public de divers pays ont indiqué que la notion d'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation n'est pas pertinente pour eux, leur raisonnement étant qu'il est hautement improbable que les gouvernements cessent leurs activités même s'ils manquent à leurs obligations de paiement de la dette. Par exemple, dans le cas des organismes publics, le gouvernement lui-même est susceptible de fournir un filet de sécurité à ces entités si elles ont des problèmes financiers, car elles ont probablement été créées pour répondre à certains besoins publics.

À l'inverse, d'autres représentants du secteur public ont mentionné que la continuité de l'exploitation est importante dans leur pays, car elle permet effectivement de déterminer si une fonction du secteur public continuera d'exercer ses activités ou non. Par exemple, en Nouvelle-Zélande, le Bureau du vérificateur général a le pouvoir de faire rapport sur l'hypothèse de la continuité de l'exploitation au moyen d'une déclaration faite par le vérificateur général conformément à la norme ISA (NZ) 570 (révisée)³, ce qui peut entraîner des exigences accrues pour que des indications supplémentaires soient fournies afin de refléter le point de vue du secteur public. Cela permettrait de tirer une conclusion quant à la capacité de la fonction du secteur public à poursuivre ou non son exploitation, ce qui est crucial pour le maintien des activités de la fonction.

Améliorations des normes comptables

Nos parties prenantes ont fait valoir qu'il est nécessaire que l'IASB revoie la norme IAS 1 *Présentation des états financiers* en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation, puisque les indications fournies sont limitées. Plus particulièrement, elles ont souligné qu'il existe une norme d'audit distincte portant sur la continuité de l'exploitation et contenant des indications détaillées sur les événements et situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Malgré cela, les normes de l'IASB ne traitent de la continuité de l'exploitation que dans deux paragraphes d'une norme.

Transparence en ce qui a trait à la fraude et à la continuité de l'exploitation

La troisième partie de nos tables rondes était consacrée à la question de savoir s'il est nécessaire que le rapport de l'auditeur contienne davantage d'informations sur la fraude et la continuité de l'exploitation. Toutefois, la majorité des points de vue des participants décrits ci-après se rapportent à la transparence de la direction plutôt qu'à la transparence dans le rapport de l'auditeur.

Fraude

Selon certains représentants des autorités de réglementation, si la direction était tenue de fournir des informations sur la manière dont elle s'acquitte de sa responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes, les auditeurs pourraient décrire leurs travaux sur la fraude avec plus de transparence dans leur rapport. Le rapport Brydon (2019) contenait des recommandations spécifiques sur la forme que pourraient prendre les informations fournies à cet égard par la direction dans la pratique, recommandations qui ont également été proposées dans le document de consultation du BEIS au Royaume-Uni (BEIS 2021).

Les informations ainsi fournies par la direction permettraient aux auditeurs de formuler des commentaires sur ce qu'ils ont fait à l'égard de ces informations pour mener à bien leur audit. Malgré cela, certains auditeurs ont fait valoir qu'il y avait aussi un risque d'accroître davantage l'écart par rapport aux attentes si les utilisateurs interprètent mal la nature des travaux de l'auditeur à cet égard.

3 [TRADUCTION] « L'auditeur nommé ne peut pas présumer que, parce qu'une entité exerce ses activités dans le secteur public, le gouvernement soutiendra automatiquement l'entité si elle éprouve des difficultés financières. Lorsqu'il évalue la validité du principe comptable de continuité de l'exploitation par rapport à une entité du secteur public, l'auditeur nommé doit se poser la question suivante : Sans l'aide du gouvernement ou d'une autre source externe venant s'ajouter à celle fournie pour financer les activités normales (notamment la nécessité d'invoquer des processus légaux pour modifier la capacité d'une entité à percevoir des droits ou à fixer des taux), l'entité sera-t-elle en mesure de poursuivre ses activités pendant au moins un an (ou dans un avenir prévisible) à compter de la date d'approbation des états financiers? » (p. 2)

Continuité de l'exploitation

Comme nous l'avons vu plus haut dans ce chapitre, nos parties prenantes ont appuyé fortement l'idée d'envisager la communication d'informations sur un éventail de risques liés à la continuité de l'exploitation comme moyen de compléter l'approche actuelle qui consiste à déterminer s'il est nécessaire ou non de fournir des informations sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation.

Certaines parties prenantes ont souligné qu'il était nécessaire que davantage d'informations soient fournies sur l'évaluation de la direction quant au caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers. Elles ont suggéré que cela pourrait inclure des informations à la fois qualitatives et quantitatives pour les 12 prochains mois. Selon elles, ces informations sont susceptibles de fournir à l'auditeur davantage d'informations pour pouvoir apprécier l'évaluation de la direction.

En outre, certaines parties prenantes ont dit que le fait de traiter de la continuité de l'exploitation à deux endroits dans le rapport d'audit (c'est-à-dire dans la section sur les QCA et dans celle sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation) créait de la confusion chez les utilisateurs. Selon elles, il serait peut-être bon de revoir la façon dont ces deux sections décrivent respectivement les cas limites liés à la continuité de l'exploitation et les incertitudes significatives réelles.

« Si la direction indique dans les états financiers ce qu'elle fait afin de prévenir la fraude, il serait logique que les auditeurs formulent des commentaires sur ce qu'ils ont fait pour évaluer les mesures que la direction a prises en matière de fraude ou pour y répondre. »

Autorité de réglementation, Europe de l'Est

4. Limites de notre approche

Représentation des groupes de parties prenantes

Notre objectif était de tenir une séance distincte avec chaque groupe de parties prenantes de l'écosystème de l'information financière pour chaque région et, dans la mesure du possible, une séance conjointe avec tous les représentants des parties prenantes. Dans de nombreux pays, nous avons pu compter sur une forte participation des auditeurs, des préparateurs d'états financiers, des responsables de la gouvernance, des professionnels en exercice du secteur public et des représentants des autorités de réglementation (y compris les organismes de surveillance de l'audit). Des investisseurs et des conseillers financiers représentant les utilisateurs ont également participé. Malgré cela, le dialogue avec la communauté des utilisateurs s'est avéré plus difficile qu'avec les autres groupes de parties prenantes, raison pour laquelle leur représentation a été plus limitée.

Nous pensons que notre approche a été rigoureuse et qu'elle a tenu compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes de la profession provenant de différents pays et régions. Cela nous a permis d'examiner l'écart par rapport aux attentes selon une perspective internationale et de prendre en considération le fait que certains pays et/ou régions sont plus avancés que d'autres.



5. Conclusion et voie à suivre

L'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, a examiné la question de la fraude et de la continuité de l'exploitation, ainsi que l'écart par rapport aux attentes qui s'y rattache. Les recherches qui sous-tendent le présent rapport sont appuyées par une série de tables rondes tenues avec des parties prenantes du grand écosystème de l'information financière à l'échelle internationale.

Ces parties prenantes comprenaient des auditeurs (y compris des grands cabinets, des petits et moyens cabinets et des professionnels en exercice du secteur public), des représentants de la direction (préparateurs d'états financiers), des responsables de la gouvernance (conseils et comités d'audit), des autorités de réglementation (y compris des autorités de réglementation de l'audit et des organismes de surveillance de l'audit), des représentants du secteur public, des représentants des utilisateurs (principalement des investisseurs) et des auditeurs internes. Le document de travail de l'IAASB (IAASB 2020a) a été au cœur de nos tables rondes, et les commentaires reçus de la part des parties prenantes sont reflétés dans le présent rapport.

À la lumière des résultats de nos recherches, nous souhaitons collectivement insister sur les messages clés suivants :

- Les parties prenantes reconnaissent qu'il est nécessaire d'adopter une approche globale pour réduire l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation, et qu'elles jouent toutes un rôle essentiel pour susciter des changements significatifs.
- Le fait de s'attaquer à l'écart de connaissances donne l'occasion de s'assurer que le rôle et les responsabilités de l'auditeur, en matière de fraude et de continuité de l'exploitation, évoluent de manière plus significative. Cela corrobore les premières constatations du rapport initial de l'ACCA sur l'écart de connaissances (ACCA 2019a).
- L'esprit critique et le jugement professionnel figurent parmi les facteurs clés pour combler tout écart de réalisation en matière de fraude. Ces compétences pourraient être améliorées grâce à une formation plus poussée.

La voie à suivre – Fraude et continuité de l'exploitation

Le présent rapport nous a permis d'obtenir des points de vue et des recommandations pour réduire l'écart par rapport aux attentes de la part d'un large éventail de parties prenantes de l'écosystème de l'information financière. Plus précisément, ces commentaires ont porté sur l'écart de connaissances, l'écart de réalisation et l'écart d'évolution ainsi que sur la manière de les réduire. Nos parties prenantes ont également fait part de leurs points de vue sur les aspects que le document de travail de l'IAASB pourrait explorer davantage encore, et sur la question de savoir si une plus grande transparence est nécessaire concernant le travail effectué par l'auditeur relativement à la fraude et à la continuité de l'exploitation.

Pour passer de la théorie à l'action, nous suggérons de prendre les mesures clés qui suivent en vue d'aider à réduire l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation.

LES RECHERCHES QUI SOUS-TENDENT LE PRÉSENT RAPPORT SONT APPUYÉES PAR UNE SÉRIE DE TABLES RONDES TENUES AVEC DES PARTIES PRENANTES.

Fraude

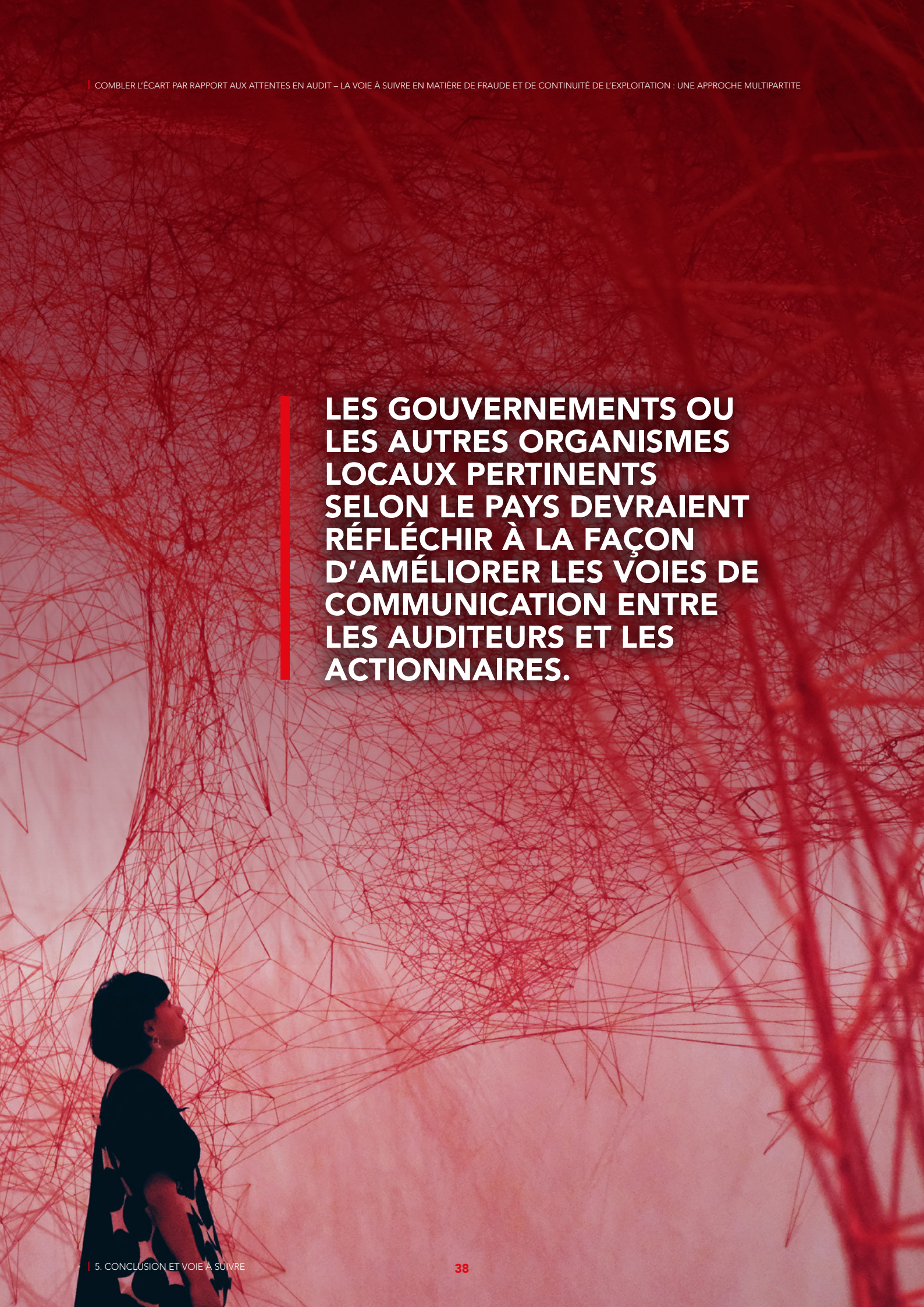
- La participation de juricomptables à l'évaluation des risques devrait être encouragée. Néanmoins, nous soutenons la souplesse actuellement offerte par la norme, qui permet à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer comment répondre aux risques de fraude identifiés (page 26).
- Nous ne pensons pas que le fait d'exiger un « esprit soupçonneux » contribuerait à une meilleure identification de la fraude lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Nous suggérons plutôt que l'IAASB et les normalisateurs nationaux examinent les domaines à l'égard desquels les normes d'audit pourraient être améliorées afin d'aider les auditeurs à faire preuve d'esprit critique (page 27).
- Les gouvernements ou d'autres organismes locaux pertinents selon le pays devraient explorer le développement d'une base de données d'études de cas de fraude qui pourrait être utilisée comme un outil de formation pour les auditeurs, après avoir effectué une analyse des causes profondes sur leurs marchés respectifs (page 25).
- L'IAASB devrait explorer des façons d'améliorer la compréhension qu'ont les auditeurs de leurs responsabilités lorsqu'une fraude est détectée, en fournissant des indications ne faisant pas autorité. Ces indications devraient décrire clairement, dans un langage simple, les exigences qui s'appliquent actuellement aux auditeurs lorsque la fraude est détectée. Ces indications pourraient aussi être utilisées afin d'aider les autres parties prenantes intéressées à approfondir leur connaissance des responsabilités de l'auditeur à cet égard (page 29).
- Les gouvernements ou les autres organismes locaux pertinents selon le pays devraient réfléchir à la façon d'améliorer les voies de communication entre les auditeurs et les actionnaires, ce qui pourrait contribuer à réduire l'écart de connaissances tant pour la fraude que pour la continuité de l'exploitation (page 22).
- L'IAASB devrait envisager de lever toute ambiguïté existant dans les paragraphes d'introduction de la norme ISA 240. Nous suggérons que cette norme soit étoffée de manière à expliquer en quoi ses dispositions servent de base pour permettre aux auditeurs de s'acquitter de leurs responsabilités concernant les fraudes significatives. Les dispositions actuelles expliquant les limites inhérentes à l'audit et les difficultés auxquelles l'auditeur peut être confronté pourraient être déplacées dans les modalités d'application pour renforcer le ton donné par la norme (page 25).

- L'IAASB devrait prendre en considération les défis associés aux tests des écritures de journal, notamment le manque de cohérence dans l'application, et énoncer plus clairement les raisons de la mise en œuvre de certaines procédures et la façon dont celles-ci peuvent répondre aux risques de fraude (page 25).
- L'IAASB devrait examiner s'il existe d'autres aspects, outre la comptabilisation des produits, à l'égard desquels un risque de fraude présumé devrait être considéré (page 25).
- L'IAASB devrait mener des analyses, en collaboration avec les normalisateurs nationaux des pays qui ont déjà mis en place un régime de type SOX, afin de déterminer s'il y a eu des incidences positives qui ont mené à des améliorations de la qualité de l'audit, en particulier en ce qui concerne la fraude. Cette analyse aiderait l'IAASB à déterminer s'il y a lieu de recommander que les autorités de réglementation envisagent les régimes de type SOX dans tous les pays (page 22).

NOUS NE PENSONS PAS QUE LE FAIT D'EXIGER UN « ESPRIT SOUPÇONNEUX » CONTRIBUERAIT À UNE MEILLEURE IDENTIFICATION DE LA FRAUDE LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA RÉALISATION DE L'AUDIT.

Continuité de l'exploitation

- L'IASB et l'IAASB devraient envisager de compléter l'approche binaire actuelle, qui consiste à communiquer les incertitudes significatives liées à la continuité de l'exploitation, avec des obligations d'information supplémentaires relativement à la continuité de l'exploitation (page 32).
- L'IASB devrait prendre en considération les préoccupations soulevées par certaines de nos parties prenantes au sujet des incohérences relevées quant à la période d'évaluation de la continuité de l'exploitation. C'est le cas en particulier dans certains pays où la période d'évaluation de la continuité de l'exploitation stipulée dans le référentiel comptable local commence à compter de la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée plutôt qu'à compter de la date de clôture, comme il est précisé dans IAS 1 (page 30).
- L'IASB et l'IAASB devraient examiner les différents aspects de la résilience et des mécanismes qui s'y rattachent en matière de rapport et/ou de certification, car cela peut aider à la mise au point d'une terminologie plus compréhensible (page 31).

A woman in silhouette is shown in profile, looking upwards towards a large, intricate, red wireframe structure that resembles a complex network or a stylized tree. The structure is composed of numerous thin, intersecting lines. The background is a light, hazy sky. The overall color palette is dominated by red and white, with the woman's silhouette in black.

**LES GOUVERNEMENTS OU
LES AUTRES ORGANISMES
LOCAUX PERTINENTS
SELON LE PAYS DEVRAIENT
RÉFLÉCHIR À LA FAÇON
D'AMÉLIORER LES VOIES DE
COMMUNICATION ENTRE
LES AUDITEURS ET LES
ACTIONNAIRES.**

Annexe 1 : Méthodologie

L'ACCA, en collaboration avec CA ANZ, CPA Canada et le CNAC du Canada, a examiné la question de l'écart par rapport aux attentes à l'égard de la fraude et de la continuité de l'exploitation. Les recherches qui sous-tendent le présent rapport sont appuyées par une série de tables rondes virtuelles multipartites tenues dans différents pays et régions et représentant l'écosystème de l'information financière.

Les tables rondes virtuelles se sont principalement concentrées sur l'obtention de commentaires sur le document de travail de l'IAASB portant sur la fraude et la continuité de l'exploitation (IAASB 2020a). Nous décrivons ci-dessous la méthodologie utilisée afin d'organiser nos tables rondes pour chaque pays et/ou région.

Groupes de parties prenantes

- Auditeurs (grands cabinets, petits et moyens cabinets, et secteur public)
- Représentants des responsables de la gouvernance (conseils et comités d'audit)
- Représentants de la direction (préparateurs d'états financiers)
- Représentants des utilisateurs (principalement des investisseurs)
- Autorités de réglementation (autorités de réglementation de l'audit et organismes de surveillance de l'audit)
- Auditeurs internes

ACCA

La méthodologie utilisée par l'ACCA dans les pays/régions indiqués ci-après était axée sur la tenue de consultations ciblées avec les groupes de parties prenantes pris isolément, tels que les auditeurs (grands cabinets, petits et moyens cabinets, et professionnels en exercice du secteur public), les représentants de la direction (préparateurs d'états financiers), les responsables de la gouvernance (conseils et comités d'audit), les autorités de réglementation (y compris les autorités de réglementation de l'audit et les organismes de surveillance de l'audit), les représentants du secteur public, les représentants des utilisateurs (principalement des investisseurs) et les auditeurs internes, et visant à obtenir leurs commentaires détaillés sur ces questions.

Nous avons tenu 13 séances de consultation ciblées, allant d'entrevues individuelles à des séances en petits groupes avec des professionnels en exercice, des autorités de réglementation et des responsables de la gouvernance. Dans le cas de l'Afrique, nous avons aussi tenu une séance multipartite avec les représentants qui avaient participé aux séances individuelles ciblées. Nous avons également tenu une séance avec l'Audit and Assurance Forum de l'ACCA, à laquelle ont participé des représentants des auditeurs (grands cabinets, et petits et moyens cabinets) et des universitaires.

Europe de l'Est

- République tchèque
- Slovaquie
- Serbie
- Bosnie-Herzégovine
- Croatie

Asie

- Singapour
- Malaisie
- Philippines

Moyen-Orient

- Qatar
- Émirats arabes unis

Afrique

- Afrique du Sud
- Zimbabwe
- Zambie
- Botswana
- Nigéria
- Ghana
- Maurice
- Ouganda
- Kenya
- Éthiopie

CA ANZ

CA ANZ a travaillé avec les conseils locaux de normalisation en audit et a participé à leurs activités de sensibilisation sur la fraude et la continuité de l'exploitation tant en Australie qu'en Nouvelle-Zélande. Ces séances regroupaient des auditeurs, des administrateurs et des membres de comités d'audit, des préparateurs, des autorités de réglementation, des universitaires et des représentants des utilisateurs afin d'obtenir une rétroaction détaillée sur les questions soulevées. Nous avons également tenu des discussions sur la fraude et la continuité de l'exploitation avec certains de nos principaux groupes de parties prenantes, notamment des auditeurs, des universitaires, des administrateurs et des membres de comités d'audit, des autorités de réglementation et des représentants de normalisateurs.

CNAC / CPA Canada

Au Canada, la méthodologie utilisée a été divisée en deux volets. Le premier volet portait sur la tenue de consultations ciblées avec des groupes de parties prenantes pris isolément, tels que les auditeurs, les représentants de la direction, les comités d'audit, les autorités de réglementation et les représentants des utilisateurs, et visant à obtenir leurs commentaires détaillés sur ces questions. Nous avons tenu 15 séances de consultation ciblées, allant d'entrevues individuelles avec des membres de la communauté des utilisateurs à des séances en petits groupes avec des auditeurs, des autorités de réglementation et des responsables de la gouvernance. Le second volet de notre plan de consultation a consisté en une séance multipartite plus large, qui s'est tenue en novembre 2020 et qui a permis une discussion plus équilibrée dans le cadre de laquelle les points de vue de toutes les parties prenantes ont été examinés ensemble plutôt qu'isolément.



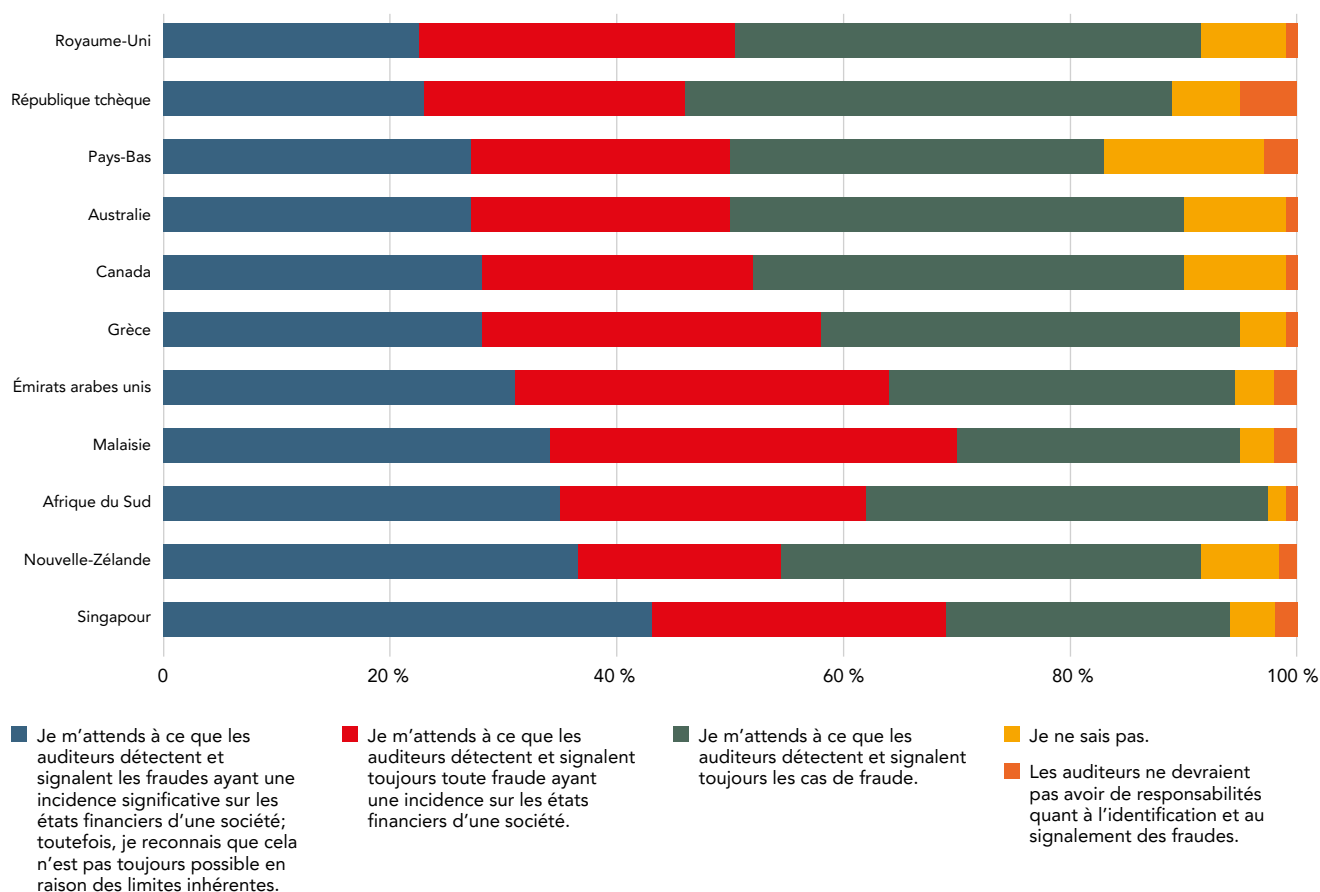
**UNE SÉANCE
MULTIPARTITE PLUS
LARGE A PERMIS UNE
DISCUSSION PLUS
ÉQUILIBRÉE DANS LE
CADRE DE LAQUELLE
LES POINTS DE VUE DE
TOUTES LES PARTIES
PRENANTES ONT ÉTÉ
EXAMINÉS ENSEMBLE.**

Annexe 2 : Constatations clés pertinentes du rapport initial de l'ACCA

Fraude

S'agissant de la fraude, l'ACCA a cherché à savoir ce que le grand public attend des auditeurs quant à la détection et au signalement des cas de fraude (figure 1.2).

FIGURE 1.2 : Réponses à la question « Lequel des énoncés suivants reflète le mieux vos attentes quant à la responsabilité de l'auditeur en matière de fraude? »



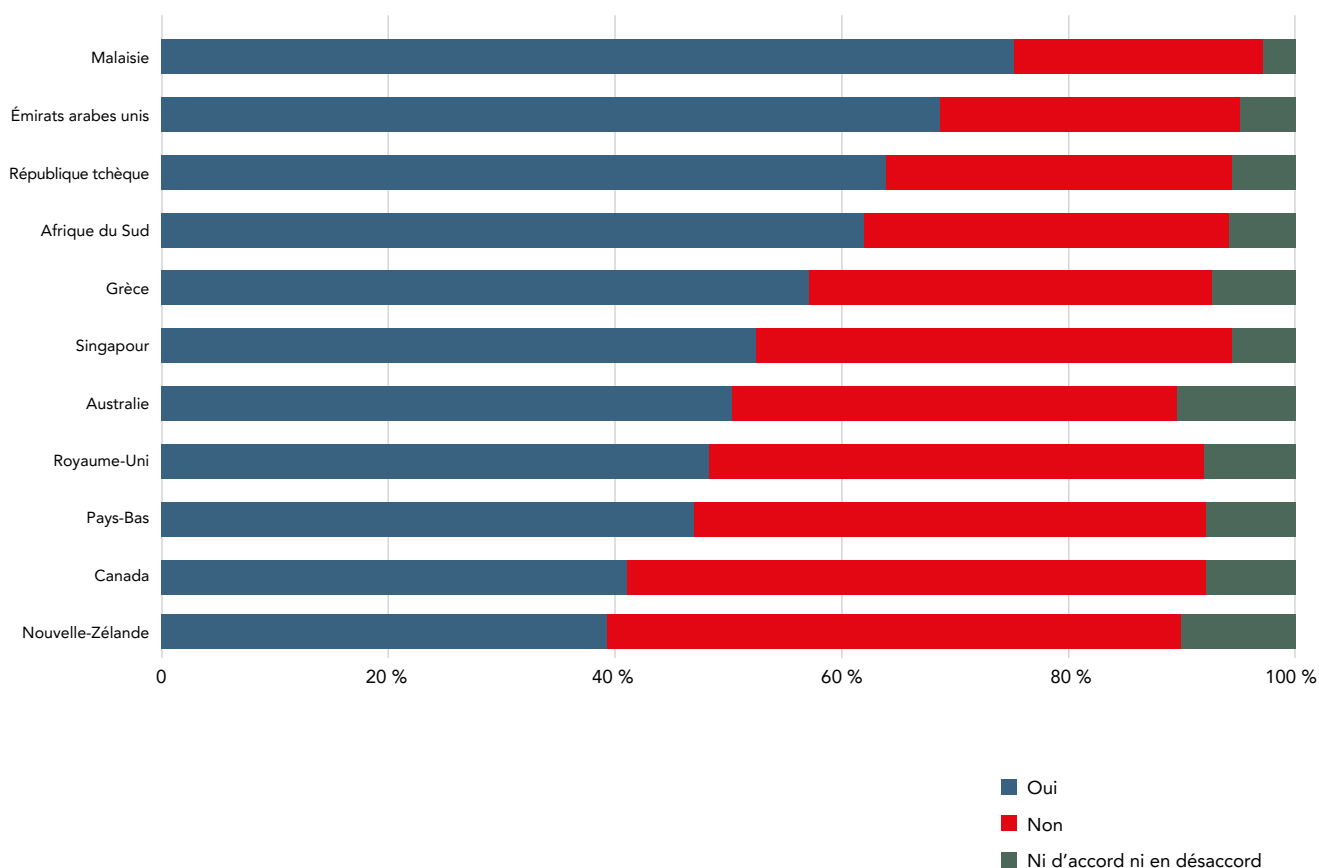
La norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, exige de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs (ISA 240.5). Néanmoins, les résultats du sondage, comme on peut le voir ci-dessus, indiquent que le public s'attend à davantage de la part des auditeurs en matière de fraude. En examinant les réponses dans leur ensemble, on constate que 35 % des répondants veulent que les auditeurs « détectent et signalent toujours les cas de fraude », ce qui était l'option la plus extrême parmi les choix proposés. Il convient également de noter que seuls 6 % des répondants ont répondu « Je ne sais pas », ce qui indique que les 11 000 répondants avaient un avis sur les responsabilités de l'auditeur concernant la fraude (ACCA 2019a).

Continuité de l'exploitation, viabilité

S'agissant de la continuité de l'exploitation, l'enquête a montré que 55 % des répondants pensaient que les normes d'audit existantes, si elles étaient respectées, permettraient d'éviter les faillites d'entreprises (figure 1.3). Fait intéressant, 93 % des répondants ont répondu « oui » ou « non », plutôt que « ni d'accord ni en désaccord », ce qui indique que la grande majorité des répondants avaient un avis sur cette question (ACCA 2019a).

55 % DES RÉPONDANTS PENSAIENT QUE LES NORMES D'AUDIT EXISTANTES, SI ELLES ÉTAIENT RESPECTÉES, PERMETTRAIENT D'ÉVITER LES FAILLITES D'ENTREPRISES.

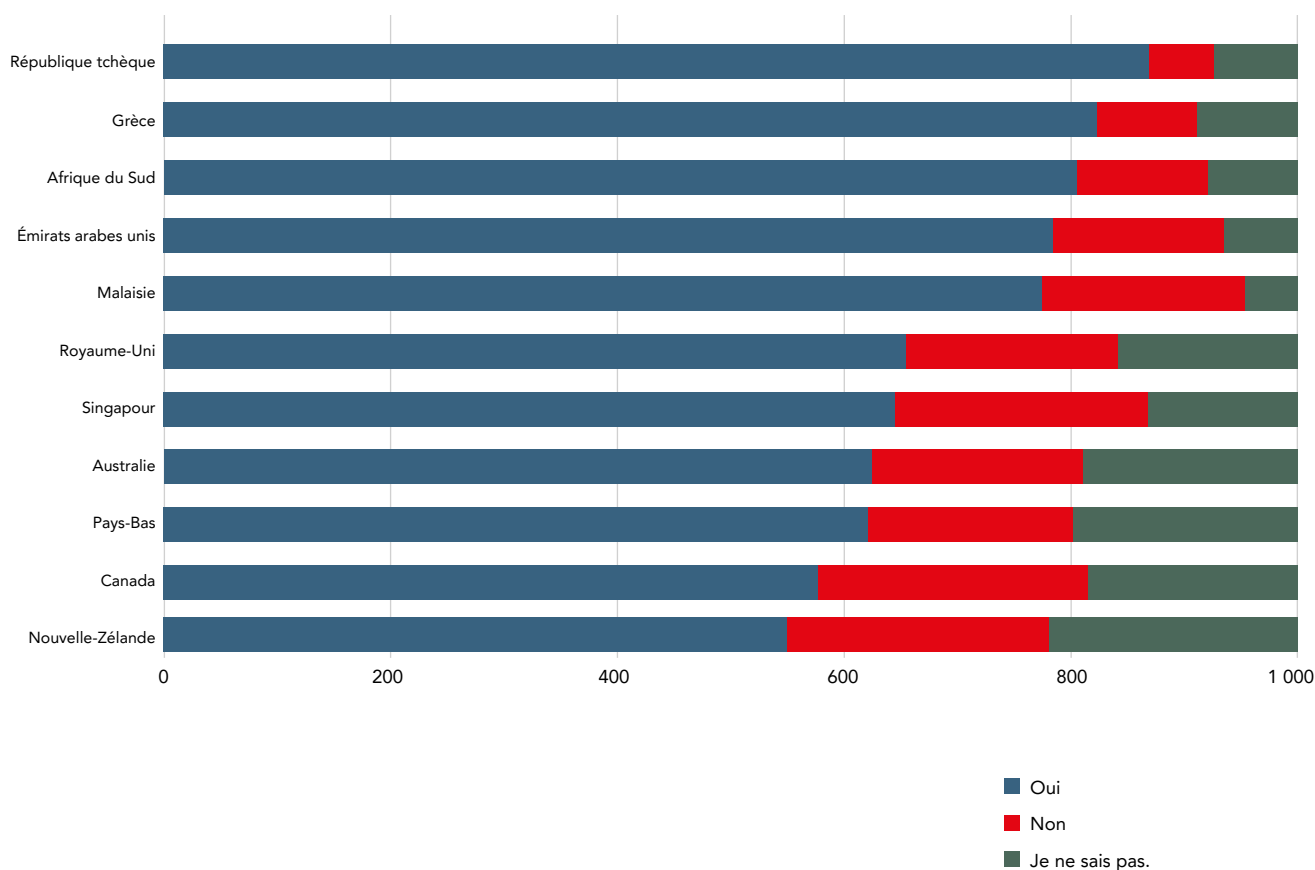
FIGURE 1.3 : Réponses à la question : « Si les auditeurs faisaient leur travail comme il se doit, aucune entreprise ne ferait faillite. Êtes-vous d'accord avec cet énoncé? »



La question de la figure 1.4 visait à déterminer si le grand public souhaite que la profession d'auditeur évolue de manière à prévenir les faillites d'entreprises. Les résultats combinés montrent que 70 % des répondants ont répondu « oui » à cette question, ce qui indique que, en plus des répondants qui considèrent que l'audit permet de prévenir les faillites d'entreprises (55 %, comme nous l'avons vu plus haut), certains de ceux qui ne croient pas que ce soit le cas auraient voulu que le rôle de l'auditeur évolue (ACCA 2019a).

70 % DES RÉPONDANTS ONT RÉPONDU « OUI » À LA QUESTION : « L'AUDIT DOIT-IL ÉVOLUER POUR PRÉVENIR LES FAILLITES D'ENTREPRISES? »

FIGURE 1.4 : Réponses à la question : « L'audit doit-il évoluer pour prévenir les faillites d'entreprises? »



Pour tenter de démontrer le lien entre l'écart de connaissances et l'écart d'évolution, nous avons comparé les résultats d'une question axée sur les connaissances avec ceux d'une question axée sur l'évolution pour essayer de déterminer s'il existe une corrélation. L'ACCA a constaté que les répondants ayant davantage de connaissances avaient des attentes moins élevées au chapitre de l'évolution de l'audit (ACCA 2019a).

**LES RÉSULTATS DU SONDAGE
INDIQUENT QUE LE PUBLIC
S'ATTEND À DAVANTAGE DE
LA PART DES AUDITEURS EN
MATIÈRE DE FRAUDE.**



Références

ACCA (2017), *Banishing Bias? Audit, Objectivity and the Value of Professional Scepticism*. Document pouvant être téléchargé à partir du site <<https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2017/may/banishing-bias.html>>, consulté le 3 août 2021.

ACCA (2018), *Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit*. Document pouvant être téléchargé à partir du site <<https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2018/march/key-audit-matters.html>>, consulté le 3 août 2021.

ACCA (2019a), *Closing the Expectation Gap in Audit* <https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Expectation-gap/pi-closing-expectation-gap-audit.pdf>, consulté le 10 février 2021.

ACCA (2019b), *Machine Learning: More Science than Fiction*. Document pouvant être téléchargé à partir du site <<https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/technology/machine-learning.html>>, consulté le 2 août 2021.

ACCA (2020a), *The impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations*, <https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf>, consulté le 11 février 2021.

ACCA (2020b), *COVID-19 Global Survey: Inside Business, Impacts and Responses*. Document pouvant être téléchargé à partir du site <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html>, consulté le 30 juillet 2021.

Anti-Fraud Collaboration (2021), *Mitigating the Risk of Fraud: Practical Observations and Lessons Learned* <https://2yk5pw17efo51uu78o217n2y-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2021/06/afc_mitigating-the-risk-of-fraud-roundtable-summary_2021-06.pdf>, consulté le 29 juillet 2021.

Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services (2020a), *'Regulation of Auditing in Australia: Interim Report'* <https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Joint/Corporations_and_Financial_Services/RegulationofAuditing/Interim_Report>, consulté le 30 juillet 2021.

Australian Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services (2020a), *Regulation of Auditing in Australia: Interim Report*, <https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Joint/Corporations_and_Financial_Services/RegulationofAuditing/Report>, consulté le 10 février 2021.

BEIS (2021), *Restoring Trust in Audit and Corporate Governance* <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/970676/restoring-trust-in-audit-and-corporate-governance-command-paper.pdf>, consulté le 30 juillet 2021.

Brydon, D. (2019), *Assess, Assure and Inform: Improving Audit Quality and Effectiveness*, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf>, consulté le 30 juillet 2021.

CA ANZ (2020), « An Ounce of Prevention – Internal Control and Fraud » [article publié sur le site Web], 27 novembre, <<https://www.charteredaccountantsanz.com/news-and-analysis/insights/opinion/an-ounce-of-prevention-internal-control-and-fraud>>, consulté le 3 août 2021.

CMA (Competition and Markets Authority) (2019), *Statutory Audit Services Market Study* <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5d03667d40f0b609ad3158c3/audit_final_report_02.pdf>, consulté le 30 juillet 2021.

CCRC (2020a), *Les responsabilités de l'auditeur concernant la fraude lors d'un audit d'états financiers*, <https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2019-fraud-thematic-review-en.pdf?sfvrsn=17f0b689_14>, consulté le 11 février 2021.

CCRC (2020b), *Survivance du projet sur la continuité de l'exploitation*, <https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2020-going-concern-project-en.pdf?sfvrsn=806776d3_20>, consulté le 11 février 2021.

Parlement européen (2020), *Briefing Banking Union: Wirecard*, <[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651357/IPOL_BRI\(2020\)651357_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/651357/IPOL_BRI(2020)651357_EN.pdf)>, consulté le 10 février 2021.

FRC (2020a), *COVID-19 Bulletin*, March <<https://www.frc.org.uk/about-the-frc/covid-19/covid-19-bulletin-march-2020>>, consulté le 10 février 2021.

FRC (2020b), *Technological Resource: Using Technology to Enhance Audit Quality*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/352c4cc5-60a3-40d0-9f70-a402c5d32ab2/Tecological-Resources-Using-Technology-To-Enhance-Audit-Quality_December-2020.pdf>, consulté le 2 août 2021.

FRC (2020c), *The Use of Technology in the Auditing of Financial Statements*, <https://www.frc.org.uk/getattachment/1c1478e7-3b2e-45dc-9369-c3df8d3c3a16/AQT-Review_Technology_20.pdf>, consulté le 2 août 2021.

FRC (2021), *ISA (UK) 240 (révisé en mai 2021), The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*, <[https://www.frc.org.uk/getattachment/e48499f2-b69b-4f45-8bef-762583eab1cd/ISA-\(UK\)-240-Final.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/e48499f2-b69b-4f45-8bef-762583eab1cd/ISA-(UK)-240-Final.pdf)>, consulté le 6 août 2021.

IAASB (2018), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Volume I* (édition de 2018). International Federation of Accountants, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>>, consulté le 6 août 2021.

IAASB (2020a), *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*, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Fraud-Going-Concern.pdf>>, consulté le 6 août 2021.

IAASB (2020b), *Staff Audit Practice Alert April 2020, Going Concern in the Current Evolving Environment – Audit Considerations for the Impact of COVID-19*, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>>, consulté le 11 février 2021.

IAASB (2020c), *Summary of Key Take-aways IAASB Fraud And Going Concern Roundtables*, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Fraud-Going-Concern-Roundtables-Takeaways.pdf>>, consulté le 6 août 2021.

IAASB (2021a), « Audit Evidence » [site Web], <<https://www.iaasb.org/consultations-projects/audit-evidence>>, consulté le 2 août 2021.

IAASB (2021b), *Feedback Statement, Auditor Reporting Post-Implementation Review*, <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Feedback-statement-auditor-reporting-implementation-review.pdf>>, consulté le 14 juillet 2021.

Kingman, J. (2018), *Independent Review of the Financial Reporting Council*, <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/767387/frc-independent-review-final-report.pdf>, consulté le 30 juillet 2021.

Niesche, C. (2020), « How Corona Virus Heightens the Risk of Fraud » [article publié sur le site Web], 26 octobre, <<https://www.acuitymag.com/finance/how-coronavirus-heightens-the-risk-of-fraud>>, consulté le 30 juillet 2021.

