

Comblers 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

Principales constatations

Le rapport *Comblers 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* est le fruit de l'examen mené par l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), en collaboration avec Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ), CPA Canada et le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) du Canada, sur le rôle de l'auditeur dans les domaines de la fraude et de la continuité de l'exploitation.

Les recherches qui sous-tendent ce rapport sont appuyées par une série de tables rondes et d'entrevues virtuelles avec des parties prenantes du grand écosystème de l'information financière à l'échelle internationale.

Le présent document résume les principales constatations tirées de ces tables rondes tenues dans divers pays et régions. Pour en savoir plus sur les résultats des tables rondes et des entrevues, voir le [chapitre 3](#) du rapport.



Dans le rapport, l'écart par rapport aux attentes en audit est divisé en trois composantes :

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.

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

Principales constatations

Écart par rapport aux attentes

- Dans tous les groupes de parties prenantes, on a constaté que la majorité des participants 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.
- 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.

Écart de connaissances

- La majorité des participants 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. Par exemple :
 - il peut être difficile de communiquer le rôle et les responsabilités de l'auditeur, car le rapport de l'auditeur et les états financiers deviennent de plus en plus longs et complexes;
 - 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;
 - le concept de caractère significatif et la terminologie de l'audit sont souvent mal compris par les utilisateurs.
- Dans tous les groupes de parties prenantes, des participants 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. Parmi leurs suggestions :
 - considérer les pays qui ont adopté les rapports de type Sarbanes-Oxley, comme les États-Unis et le Japon, et évaluer dans quelle mesure cela a permis d'améliorer la communication quant au rôle de l'entité et de sa direction;
 - mettre en place de meilleurs canaux de communication, et plus significatifs, entre les auditeurs et les actionnaires;
 - revoir la norme IAS 1 *Présentation des états financiers*, puisque les indications fournies sont limitées.

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. On note entre autres :
 - des avis partagés à l'égard des exigences actuellement imposées à l'auditeur. Certains participants ont dit qu'elles étaient suffisamment rigoureuses, lorsque conjuguées à un bon esprit critique et à des revues de la qualité, mais d'autres étaient d'avis que la profession devrait peut-être aller plus loin;
 - l'idée selon laquelle 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;
 - le fait 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

- Des participants 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. Les participants ont notamment indiqué :
 - que l'utilisation de la technologie peut aider les auditeurs à satisfaire, dans une plus large mesure, aux attentes des utilisateurs à leur égard en matière de fraude;
 - qu'il faudrait faire évoluer l'audit en appliquant la technologie aux secteurs qui préoccupent les investisseurs, notamment les prévisions et autres informations prospectives.
- En ce qui concerne la fraude et les modifications qu'il serait possible d'apporter à la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, les participants ont soulevé les points suivants :
 - la section « Introduction » de la norme – surtout le paragraphe 5, qui précise les limites inhérentes à un audit – fait l'objet de préoccupations;
 - 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;

- plusieurs se demandent si la présomption de risque de fraude dans la comptabilisation des produits demeure appropriée;
- 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;
- il importe d'offrir une formation permanente aux auditeurs sur les questions liées à la fraude.

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

- La majorité des participants souhaitent que soit maintenue 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. Ils suggèrent d'encourager la participation de juricomptables, en particulier à l'évaluation des risques, mais soutiennent que cette participation devrait continuer de relever du jugement professionnel de l'auditeur.
- Les auditeurs autant des grands cabinets que des petits et moyens cabinets ont mentionné que le fait de rendre obligatoire la participation de juricomptables est susceptible d'accroître l'écart par rapport aux attentes. Ils ont également soulevé les préoccupations suivantes :
 - la participation de juricomptables créerait un risque que leur propre travail devienne un exercice machinal;
 - il risque d'être difficile de justifier l'augmentation des coûts dans le cas d'audits de faible envergure ou d'audits peu complexes pour lesquels la nécessité de recourir à des juricomptables peut sembler moins apparente;
 - les petits et moyens cabinets auraient à recourir à des juricomptables externes, car il est peu probable qu'ils aient de tels spécialistes en interne.
- 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.

Fraude : Esprit critique ou esprit soupçonneux?

- La majorité des participants s'opposent au concept d'esprit soupçonneux. Ils ont recommandé de mettre l'accent sur la réduction de l'écart de réalisation en ce qui a trait à l'exercice de l'esprit critique plutôt que d'introduire un nouveau concept. Certains ont suggéré de faire participer davantage de personnel de haut niveau à l'exécution des travaux d'audit ou de mettre davantage l'accent sur l'efficacité de la revue et de la supervision.
- Voici certaines des préoccupations soulevées concernant le fait d'exiger un esprit soupçonneux :
 - le risque que cela nuise à la relation entre la direction et l'auditeur, ce qui aurait une incidence sur l'efficacité et l'efficience de l'audit;
 - il y aurait plus d'éléments probants à obtenir et donc plus d'informations à demander aux entités, ce qui représenterait un fardeau supplémentaire pour elles.
- Certains participants ont fait remarquer que, selon des recherches en psychologie, il est difficile de faire preuve de scepticisme et il est plus naturel de rechercher des éléments probants confirmant les informations que des éléments probants les contredisant.

Fraude : Exigences rehaussées en matière de revue de contrôle qualité

- Du point de vue des participants, la mise en œuvre de procédures supplémentaires de revue de contrôle qualité de la mission est l'une des options méritant le plus d'être étudiées davantage.
- Certains participants ont fait remarquer qu'il faut faire attention à ne pas ajouter une autre procédure s'apparentant à une liste de contrôle.
- Les auditeurs et les autorités de réglementation ont reconnu que cette proposition pourrait être plus facile à mettre en œuvre que d'autres options étant donné que le cadre devant servir à l'intégration de procédures supplémentaires de contrôle qualité existe déjà.
- Des participants ont indiqué ne pas être en faveur de cette option, faisant valoir que les modalités d'application énoncées dans la norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*¹, contiennent déjà des exigences suffisantes quant à la revue de la qualité des missions à l'égard de la fraude.

Fraude : Attention accrue à l'égard des fraudes non significatives

- Un groupe mixte de parties prenantes appuie la mise en œuvre obligatoire de procédures d'audit supplémentaires lorsqu'une fraude non significative est détectée, celles-ci pouvant mener à la découverte d'une fraude significative.
- Les auditeurs ont indiqué que, lorsqu'une fraude est détectée, qu'elle soit significative ou non, ils sont tenus selon la norme actuelle de mettre en œuvre certaines procédures. Selon eux, les exigences actuelles demeurent appropriées et suffisantes.
- Les auditeurs ont dit craindre que l'attention accrue portée aux fraudes non significatives au cours de l'audit dépasse les objectifs actuels d'un audit.

Fraude : Fraudes commises par des tiers

- En général, les participants n'ont formulé aucun commentaire tranché au sujet des fraudes commises par des tiers.
- Certains participants ont suggéré d'envisager l'ajout de procédures supplémentaires pour répondre au risque accru de fraudes commises par des tiers dans le contexte de la pandémie de COVID-19.

Continuité de l'exploitation : 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.
- Certains auditeurs pensent que les utilisateurs surestiment déjà le niveau d'assurance obtenu dans le cadre d'un audit. 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.
- Des participants ont fait valoir qu'il serait plus judicieux que l'International Accounting Standards Board (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.

¹ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf>

Continuité de l'exploitation : Continuité de l'exploitation et autres aspects de la résilience

- Certains participants ont indiqué que l'étude de la résilience pourrait être bénéfique pour l'évaluation des perspectives de l'entité, car ils considèrent les obligations d'information actuelles relatives à l'« incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » comme une détermination binaire qui arrive peut-être trop tard dans le cycle de vie d'une entité.
- Les participants ont souligné que l'introduction de nouveaux aspects de la résilience doit être coordonnée avec les organismes de normalisation comptable et les autorités de réglementation. Selon eux, les responsables de la gouvernance et la direction ont la responsabilité première d'évaluer la continuité de l'exploitation et la résilience.
- Des auditeurs réalisant des missions dans le secteur public ont mentionné que la résilience 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.
- Pour améliorer la transparence de l'évaluation de la continuité de l'exploitation et de la résilience, on a suggéré, d'une part, l'intégration de simulations de crise du point de vue de la direction et, d'autre part, la présentation d'informations sur les risques auxquels est exposée l'entité (comme les risques de fraude et d'erreur et les risques stratégiques).

Continuité de l'exploitation : Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

- De nombreux participants réclament 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 questions clés de l'audit (QCA) et celle qui figure dans la section sur la continuité de l'exploitation du rapport d'audit.
- Les auditeurs ont suggéré que le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (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.
- 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.
- Des participants ont par ailleurs exprimé des préoccupations en ce qui concerne le manque de compréhension des termes « continuité de l'exploitation » et « incertitude significative » observé à l'extérieur de la profession comptable.
- Certains représentants du secteur public ont indiqué que ces notions ne sont pas pertinentes pour eux étant donné qu'il est hautement improbable que les gouvernements cessent leurs activités même s'ils manquent à leurs obligations de paiement de la dette. D'autres 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.
- De nombreux participants ont 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.

DE NOMBREUX PARTICIPANTS ONT 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.

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

Fraude

- Certains représentants des autorités de réglementation ont suggéré que la direction communique de plus amples informations sur la manière dont elle s'est acquittée de sa responsabilité de prévenir et de détecter les fraudes. Le rapport d'audit s'en trouverait amélioré, car l'auditeur pourrait y décrire les travaux qu'il a effectués à l'égard de ces informations.

Continuité de l'exploitation

- La majorité des participants ont dit appuyer 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.
- Des participants 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.
- Certains participants 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. Ils invitent l'IAASB à revoir la façon dont ces deux sections décrivent respectivement les cas limites liés à la continuité de l'exploitation et les incertitudes significatives réelles.

Principales observations découlant de nos recherches

- 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 se pencher sur l'écart de connaissances donne l'occasion de s'assurer que le rôle et les responsabilités de l'auditeur, tant en matière de fraude que de continuité de l'exploitation, évoluent de manière concrète. Cela corrobore les premières constatations du rapport initial de l'ACCA sur l'écart de connaissances, intitulé *Closing the expectation gap in audit*.
- L'esprit critique et le jugement professionnel figurent parmi les éléments clés pour combler tout écart de réalisation en matière de fraude. Ces compétences pourraient être améliorées grâce à une formation plus poussée.

LES PARTIES PRENANTES RECONNAÎSSENT 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.

