

Le 14 mai 2024

Karen DeGiobbi, CPA, CA
Directrice, Normes d'audit et de certification
Conseil des normes d'audit et de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : kdegiobbi@asbcanda.ca

Bonjour,

Nous apprécions l'occasion qui nous est donnée de formuler des commentaires sur l'exposé-sondage du Conseil des normes d'audit et de certification (« CNAC ») sur le projet de modification de la Norme canadienne d'audit (« NCA ») 240 concernant les fraudes.

Nous sommes généralement favorables aux propositions que renferme la NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, et nous estimons que la plupart des nouvelles directives contribueront à rehausser la qualité des audits. Nous éprouvons toutefois des inquiétudes concernant certaines des questions posées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance dans son appel à commentaires; nous les exprimons ci-dessous dans nos réponses aux questions.

L'exposé-sondage définit-il clairement les responsabilités de l'auditeur concernant la fraude lors d'un audit d'états financiers, y compris celles relatives aux fraudes non significatives et aux fraudes commises par des tiers?

La façon d'interpréter et d'appliquer du paragraphe 18A de la norme, qui stipule que « selon la nature et les circonstances de l'entité, certains textes légaux ou réglementaires ou aspects des règles de déontologie pertinentes concernant la corruption, les pots-de-vin ou le blanchiment d'argent pourraient être pertinents au regard des responsabilités qui incombent à l'auditeur, selon la norme ISA 250 », manque de clarté.

Nous estimons que des précisions et des directives supplémentaires sont nécessaires afin de déterminer si le libellé proposé étend les responsabilités de l'auditeur au-delà de ce que prévoit actuellement la NCA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*. Paragraphe A18 : Ces directives devraient mieux expliquer les exigences de la norme et préciser si la version proposée de la NCA 240 exigera de l'auditeur qu'il trouve des renseignements sur tous les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires afin de déterminer si ceux-ci sont liés à la corruption, aux pots-de-vin ou au blanchiment d'argent. En l'absence de directives claires dans la norme proposée, une certaine confusion pourrait entourer son application et la mesure dans laquelle l'auditeur doit évaluer la non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

L'exposé-sondage renforce-t-il de manière appropriée la transparence relativement aux questions liées à la fraude dans le rapport de l'auditeur?

Les modifications apportées à la norme ont notamment pour objectif de renforcer la transparence sur les procédures relatives à la fraude menées par l'auditeur et de « clarifier le rôle et les responsabilités de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers »¹.

Nous craignons que les propositions contenues dans la NCA 240, et plus particulièrement le recours aux questions clés de l'audit, ne répondent pas à ces objectifs et ne creusent davantage le fossé entre les attentes et le rôle de l'auditeur. Les changements apportés à la définition des questions clés de l'audit entraîneraient une modification importante de la pratique actuelle au Canada, pourraient donner lieu à des incohérences entre les autres documents d'information et les questions clés de l'audit et pourraient être difficiles à mettre en œuvre pour les auditeurs. Nous sommes également préoccupés par les importantes conséquences juridiques que pourrait entraîner le signalement par les auditeurs de toute forme de fraude suspectée ou alléguée. Nous estimons que la définition, l'interprétation et l'application actuelles des questions clés de l'audit sont appropriées et qu'elles donnent aux utilisateurs des informations sur les questions relatives à la fraude qui requièrent une attention importante de la part de l'auditeur.

Si la norme exige la présentation de plus d'informations concernant la fraude, nous estimons que les risques de fraude identifiés et évalués et la réponse de l'auditeur ne devraient pas figurer dans la section du rapport de l'auditeur indépendant consacrée aux questions clés de l'audit, à moins que le risque de fraude ne réponde à la définition de ces questions. Pour la plupart des entités, ces informations devraient porter sur les risques de fraude importants liés à la comptabilisation des produits et au contournement des contrôles par la direction, parmi tous les facteurs de risque de fraude, le cas échéant. Ces informations devraient être propres à l'entité afin d'éviter les formules générales sur la démarche de l'auditeur en matière de fraude, comme ce fut le cas au Royaume-Uni². Nous estimons que les auditeurs devraient être en mesure d'exercer leur jugement professionnel pour déterminer s'il est possible de présenter de l'information pertinente sur ces questions. En décrivant les risques de fraude importants associés aux questions relatives à l'information financière propres à l'entité et la réponse de l'auditeur lorsque des circonstances propres à l'entité se présentent, ces informations répondraient à l'objectif d'accroître la transparence des travaux de l'auditeur en matière de

¹ ED CAS: 240: EXPLANATORY MEMORANDUM, alinéas 5a) et d).

² Nous croyons que le libellé proposé dans la norme pourrait entraîner une augmentation des déclarations préfabriquées liées aux risques de fraude. Dans la publication *Unlocking the Secrets of the Audit* [mars 2018], l'Association of Chartered Certified Accountants a relevé ce qui suit : « durant la première année où des changements similaires ont été mis en œuvre au Royaume-Uni, la plupart des rapports d'audit faisaient état du risque d'anomalies résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits au titre des questions clés de l'audit. Dans son bilan de cette première année, le Financial Reporting Council s'est montré critique, soulignant que l'utilisation de questions clés de l'audit génériques plutôt que spécifiques n'était pas utile et que ces informations ne répondaient pas à l'exigence selon laquelle les questions clés de l'audit doivent être "les plus importantes... pour la période courante". En conséquence, la présence d'informations sur la fraude dans la comptabilisation des produits au titre de question clé de l'audit a fortement diminué à compter de la deuxième année au Royaume-Uni. [...] Les participants aux tables rondes ont confirmé la rareté des références à la fraude dans leurs commentaires. De telles références seraient appropriées dans les cas où la fraude aurait été l'un des aspects les plus importants de l'audit au cours de la période, mais autrement, les participants ne s'attendaient pas à ce qu'elle soit intégrée aux questions clés de l'audit » [TRADUCTION LIBRE]. Lien : https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf

fraude, sans pour autant creuser l'écart entre les attentes et les responsabilités de l'auditeur concernant la détection des fraudes.

Nous soulignons ci-dessous nos préoccupations particulières à l'égard de l'approche fondée sur les questions clés de l'audit :

Questions clés de l'audit au Canada

Il est inhabituel que les questions clés de l'audit du rapport de l'auditeur indépendant d'une société ouverte canadienne comprennent des questions liées à la fraude. En effet, les questions liées à la fraude respectent rarement toutes les conditions nécessaires à la communication d'une question clé de l'audit en vertu de la NCA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*³.

L'énoncé figurant dans les modifications proposées de la NCA 240 selon laquelle il est rare que l'auditeur d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée ne retienne pas au moins une question clé de l'audit liée à la fraude est contraire à l'expérience de l'application de la NCA 701 au Canada et entraînera un changement important des pratiques. Il est important de noter que les critères de détermination des questions clés de l'audit demeurent inchangés, hormis les modifications corrélatives apportées à la NCA 701 qui suppriment le paragraphe A21, dans lequel les risques liés à la fraude sont cités à titre d'exemple pour montrer qu'il n'est pas nécessaire de communiquer tous les risques importants à titre de question clé de l'audit⁴.

Si les modifications proposées sont adoptées, la recherche soutenant la conclusion selon laquelle il est nécessaire de retenir au moins une question clé de l'audit liée à la fraude devrait,

³ Après une étude de toutes les sociétés cotées à la Bourse de Toronto, à la Bourse de croissance TSX et à la Bourse des valeurs canadiennes qui ont communiqué des questions clés de l'audit, on constate que seules deux sociétés ont fourni des informations sur une enquête pour fraude ou sur d'autres questions clés de l'audit liées à la fraude au cours de l'année civile 2022. Ce constat a été établi à la suite d'un examen analytique des questions clés de l'audit présentées au moyen de la plateforme AuditAnalytics, qui génère ses données en analysant l'ensemble des informations financières du marché canadien. Les données générées ont été filtrées par bourse (dont la Bourse de Toronto, la Bourse de croissance TSX et la Bourse des valeurs canadiennes), puis une recherche a été effectuée pour trouver toutes les questions clés de l'audit dont le titre ou la description contenait le mot « fraud ». En date du 11 avril 2024, deux questions clés de l'audit ont ainsi été recensées. Le Centre canadien pour la qualité des audits a également examiné les questions critiques de l'audit au moyen de la plateforme AuditAnalytics pour l'exercice 2022 en date du 29 avril 2024 et a constaté que deux questions clés de l'audit faisaient directement référence à la fraude, une à une plainte déposée par un lanceur d'alerte, quatre à des éléments probants d'audit insuffisants concernant les contrôles internes et quinze à des faiblesses significatives liées aux contrôles internes.

⁴ Les indications actuelles contenues au paragraphe A21 de la norme NCA 701 prévoient ce qui suit : « Toutefois, cela pourrait ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, l'ISA 240 présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et exige de l'auditeur qu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants. [...] Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des questions clés de l'audit, conformément au paragraphe 10. »

Dans leur version révisée, ces indications seraient désormais formulées de la manière suivante : « La norme ISA 240 (révisée) présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et exige de l'auditeur qu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants. [...] Il se peut que l'auditeur détermine que ces questions constituent des questions clés de l'audit liées à la fraude. En effet, il arrive souvent que les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes nécessitent une attention importante de la part de l'auditeur et fassent partie des questions les plus importantes dans l'audit. Toutefois, cela pourrait ne pas être toujours le cas. L'auditeur pourrait déterminer que certains risques d'anomalies significatives résultant de fraudes n'ont pas nécessité une attention importante de sa part et, par conséquent, décider de ne pas en tenir compte lorsqu'il détermine les questions clés de l'audit.

à notre avis, être diffusée dans le cadre d'un vaste programme d'éducation visant à faire connaître ce changement aux professionnels en exercice et aux utilisateurs.

Fossé entre les attentes et le rôle de l'auditeur

Il existe peu de normes d'information financière relatives à la fraude, et la direction peut interpréter les directives actuelles comme n'exigeant pas la communication des questions liées à la fraude dans les états financiers, à moins que celles-ci ne soient quantitativement significatives, comme c'est la pratique actuelle. Dans certains cas, la direction peut s'acquitter de ses obligations d'information sur les questions liées à la fraude au moyen d'autres documents d'information, comme des communiqués de presse ou des rapports de gestion. En l'absence d'informations explicites concernant la fraude dans les états financiers, nous craignons que les questions clés de l'audit liées à la fraude ne fassent référence à d'autres documents d'information de manière inappropriée et que les responsabilités de l'auditeur ne soient étendues à d'autres informations que celles contenues dans les états financiers.

Les modifications proposées à la NCA 240 prévoient que lorsque l'auditeur détermine qu'il y a absence de question clé de l'audit liée à la fraude à communiquer, il doit insérer une déclaration à cet effet dans la section du rapport de l'auditeur portant sur les questions clés de l'audit. Le rapport de l'auditeur n'est pas tenu de mentionner expressément l'absence de questions clés de l'audit liées à d'autres questions généralement communiquées, comme les dépréciations ou la comptabilisation des produits, puisque le libellé actuellement requis est le suivant : « Nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune [autre] question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport ».

Nous craignons que les utilisateurs n'interprètent mal cette disposition comme signifiant qu'une assurance supplémentaire est fournie quant à l'existence d'une fraude, ce qui contribuerait à creuser le fossé entre les attentes des utilisateurs et le rôle réel de l'auditeur. Elle pourrait également être source de confusion pour les utilisateurs et exacerber le décalage entre leurs attentes et la réalité si une fraude était révélée dans un communiqué de presse ou dans le rapport de gestion tandis que l'auditeur avait déterminé ne pas avoir de questions clés de l'audit liées à la fraude à communiquer.

Comparabilité

Compte tenu du nombre d'audits réalisés selon les normes d'audit du Public Company Accounting Oversight Board au Canada, le CNAC devrait mettre en évidence les différences qui existent entre la présentation des questions clés de l'audit et des questions critiques de l'audit concernant la fraude dans la base des conclusions de la norme afin de limiter les malentendus et d'améliorer la comparabilité.

Prise en compte de l'intérêt public

Le paragraphe A176 de la version proposée de la NCA 240 mentionne qu'il sera extrêmement rare qu'aucune question clé de l'audit ne soit communiquée dans le rapport de l'auditeur. L'intérêt public est présumé bénéficier d'une transparence accrue à l'égard de l'audit et des risques de fraude qui y sont associés. Toutefois, l'information n'est pas présentée correctement lorsqu'elle pourrait avoir des conséquences négatives sur l'entité ou le public parce que les répercussions de la communication de la fraude ou de la fraude suspectée sont jugées si importantes qu'elles l'emporteraient vraisemblablement sur ses avantages pour l'intérêt public.

Nous sommes préoccupés par l'application de cette exigence sur le terrain et pensons que des directives supplémentaires, y compris des exemples pratiques, permettraient aux auditeurs et aux préparateurs de déterminer si les conséquences négatives de la communication de l'information pour l'entité l'emportent sur ses bienfaits pour l'intérêt public.

Croyez-vous que l'IASB a correctement intégré les considérations relatives à l'adaptabilité dans l'exposé-sondage (c'est-à-dire qu'il est adaptable à des entités de tailles et de complexités différentes, étant donné que les questions relatives à la fraude lors d'un audit d'états financiers sont pertinentes pour les audits de toutes les entités, indépendamment de leur taille ou de leur complexité)?

Nous craignons que les considérations relatives à l'adaptabilité prévues dans la version proposée de la NCA 240 ne fournissent pas des directives suffisantes pour les professionnels en exercice canadiens qui réalisent des travaux pour des entités cotées à la Bourse de croissance de Toronto ou des entreprises à capital fermé. La plupart des éléments conditionnels s'appliquent aux entités indépendamment de leur taille ou de leur complexité, mais peuvent demander à l'auditeur de poser des jugements et d'effectuer des analyses supplémentaires en fonction de la nature de l'entité. En outre, il se peut que la formulation des questions clés de l'audit ou d'autres informations à fournir devienne générique dans le cas des petites entités, étant donné que les réponses du préparateur et de l'auditeur relatives aux facteurs de risque de fraude seront similaires.

Nous estimons qu'il conviendrait d'étudier davantage la possibilité de fournir aux auditeurs des documents explicatifs sur l'adaptabilité des facteurs de risque de fraude les plus répandus au sein des émetteurs assujettis de la Bourse de croissance de Toronto et des entités fermées afin de s'assurer que les directives fournies soient claires et reflètent adéquatement les particularités des entités peu complexes et de petite taille.

Autres points

Nous croyons que les exemples fournis dans la norme pour illustrer que la présomption du risque de fraude ne s'applique pas dans la comptabilisation des produits devraient être étoffés pour inclure des cas plus nuancés et plus complexes afin de fournir aux professionnels en exercice des conseils d'application leur permettant de déterminer s'il y a lieu d'écarter le risque de fraude.

Nous saluons le travail effectué par l'IAASB et l'AASB sur ce point essentiel et nous apprécions la possibilité qui nous est donnée de commenter ces propositions. Si vous avez des questions ou si vous avez besoin de plus amples renseignements, n'hésitez pas à communiquer avec moi à l'adresse michael.walke@ccaq-ccqa.com.

Veuillez agréer l'expression de nos sentiments les meilleurs.



M. C. Walke

Le Centre canadien pour la qualité des audits est une société canadienne indépendante à but non lucratif qui a pour mission d'aider les cabinets d'audit et de comptabilité publique canadiens à remplir leur rôle en matière de protection de l'intérêt public ainsi que les investisseurs et les autres parties prenantes à gérer les questions de politique publique et d'intérêt public. Il a été fondé par les sept plus grands cabinets comptables indépendants du Canada.