

L'Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs

NORME CANADIENNE D'AUDIT (NCA)

JUIN 2016

NORME ABORDÉE

*NCA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant
les fraudes lors d'un audit d'états financiers*

Identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, et y répondre

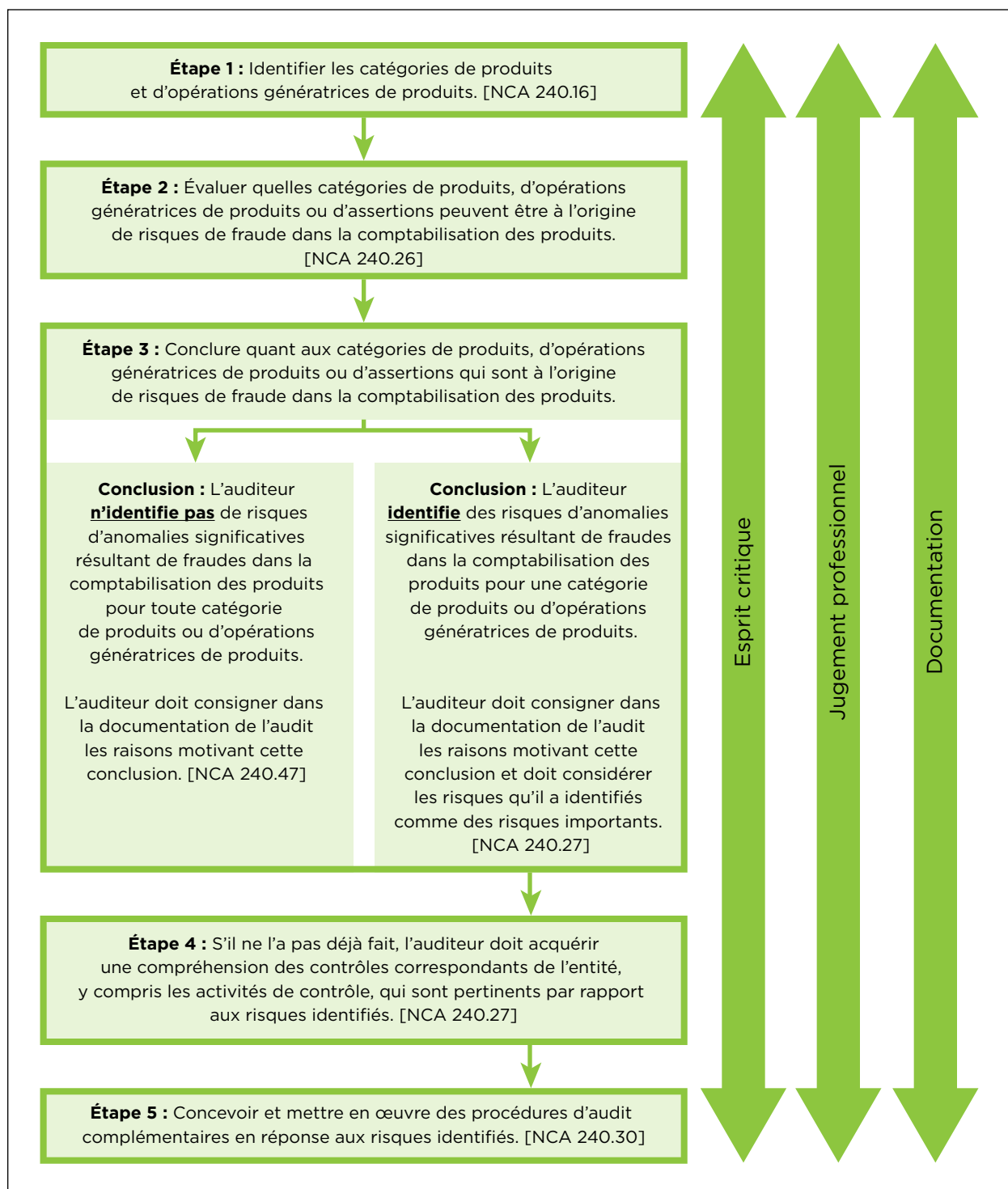
La présente publication est un ***Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*** (Outil) qui vise à fournir des indications ne faisant pas autorité qui vous aideront à identifier et à évaluer le risque présumé d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, et à y répondre. Cet Outil ne traite pas de l'ensemble des exigences contenues dans la Norme canadienne d'audit (NCA) 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

La surévaluation des produits ou, à l'inverse, leur sous-évaluation sont fréquemment la source d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères. Par conséquent, lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. En outre, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions. **S'il ne conçoit pas ni ne met en oeuvre une réponse adaptée à son évaluation des risques, l'auditeur peut ne pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers comportent ou non une ou plusieurs anomalies significatives.**

Le **diagramme 1** présente une méthode permettant d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, et d'y répondre, conformément aux exigences des paragraphes 16, 25 à 27, et 30 de la NCA 240. Vous devrez adapter votre approche aux circonstances propres à votre mission d'audit.

Le présent Outil ne traite pas de l'exigence visant la définition par l'auditeur des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de la fraude au niveau des états financiers, comme l'exigent les paragraphes 28 et 29. Il ne traite pas non plus d'autres aspects de l'audit des produits. Voir le diagramme de l'**Annexe 1** pour obtenir un résumé de l'ensemble des exigences de la NCA 240.

Diagramme 1



Le présent Outil examine en détail chacune des étapes et fournit des exemples et des renseignements pratiques qui vous aideront à vous conformer aux exigences; toutefois, selon votre situation, il peut y avoir d'autres façons de vous conformer aux exigences qui ne sont pas abordées dans le présent Outil.

Il convient de rappeler à l'auditeur qu'il doit exercer son **jugement professionnel** lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers et faire preuve d'**esprit critique** tout au long de la mission. Il importe qu'il soit conscient de l'existence possible d'une anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance.

Par ailleurs, bien que le présent Outil ne traite pas à chaque étape des exigences relatives à la **documentation**, il convient de rappeler que l'auditeur doit préparer une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les résultats de ces procédures et les éléments probants obtenus, ainsi que les questions importantes relevées au cours de l'audit, comme l'exige le paragraphe 8 de la NCA 230, *Documentation de l'audit*.

Étape 1

Identifier les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits.

L'acquisition d'une compréhension des catégories de produits (c'est-à-dire des sources de produits) de l'entité et des opérations génératrices de produits dans chacune de ces catégories constitue la première étape de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, ainsi que de l'élaboration par l'auditeur de réponses appropriées. Cette compréhension permet d'évaluer s'il existe dans les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits identifiées un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

Le fait que les produits soient comptabilisés dans un seul compte de grand livre ne signifie pas nécessairement qu'il n'y a qu'une seule et unique source de produits. Les indices suivants peuvent indiquer qu'il y a plusieurs sources de produits (c'est-à-dire de **catégories de produits**) :

- l'entité offre différents produits ou services;
- les produits sont enregistrés dans des systèmes d'information distincts;
- il existe des processus ou des contrôles distincts;
- l'entité a recours à différentes méthodes de comptabilisation des produits (par exemple, FAB¹ point de départ et FAB destination);
- l'entité applique différentes méthodes comptables (par exemple, méthode de l'avancement des travaux et méthode de l'achèvement des travaux);
- la manière dont est présentée l'information de gestion (c'est-à-dire la manière dont les produits sont présentés ou ventilés par la direction dans l'information financière interne peut indiquer l'existence de différentes catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits).

¹ Franco à bord (FAB) est une expression du domaine des transports servant à désigner la condition de livraison selon laquelle le vendeur supporte les coûts inhérents au transport des marchandises jusqu'à la destination convenue et pas au-delà.

Dans chacune des catégories de produits, l'entité peut effectuer différentes opérations génératrices de produits. Voici quelques éléments à prendre en compte dans l'acquisition d'une compréhension des **opérations génératrices de produits** dans chacune des catégories de produits :

- les pays où l'entité génère des produits;
- les formes de paiement;
- les droits de retour, les garanties, et les autres obligations;
- les ententes avec des revendeurs;
- les conditions de livraison et les conditions concernant l'acceptation par le client;
- les modifications apportées aux contrats;
- la contrepartie échangée;
- les primes de performance;
- les critères de performance;
- les dispositions relatives à l'annulation;
- les prestations multiples.

Exemple 1 : Les **catégories de produits** de l'entité peuvent comprendre les ventes de matériel informatique, les ventes de logiciels et les services d'entretien, alors que les **opérations génératrices de produits** concernant les ventes de matériel informatique peuvent comprendre les ventes au Canada, les ventes aux États-Unis et les ventes à l'échelle internationale.

Étape 2

Évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

En se fondant sur les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits identifiées à l'**étape 1**, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. On présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits (voir le paragraphe 26 de la NCA 240).

Assertions

Lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits au niveau des assertions, l'auditeur prend en considération les assertions qu'ils jugent pertinentes dans les circonstances.

Assertions de l'état des résultats	Description de l'assertion	Exemples des risques de fraudes identifiés
Réalité	Les opérations génératrices de produits qui ont été enregistrées se sont produites et se rapportent à l'entité.	Opérations génératrices de produits fictives avec des clients réels ou fictifs
Exhaustivité	Toutes les opérations génératrices de produits qui auraient dû être enregistrées l'ont bien été.	Omission délibérée d'enregistrer les produits
Exactitude	Les montants et autres données qui se rapportent aux opérations génératrices de produits ont été enregistrés de façon appropriée.	Enregistrement de montants erronés des produits faisant en sorte de les surévaluer ou de les sous-évaluer
Séparation des périodes	Les opérations génératrices de produits ont été enregistrées dans la bonne période.	Comptabilisation intensive des produits ou report de leur comptabilisation vers la fin de la période
Classement	Les opérations génératrices de produits ont été enregistrées dans les bons comptes.	Classement inapproprié et délibéré d'escomptes sur ventes en tant que charges, classement inapproprié et délibéré d'escomptes sur achats en tant que produits, ou enregistrement délibéré des produits dans un compte de bilan

Il est important que l'auditeur détermine quelles sont les assertions pertinentes, car il doit concevoir une réponse appropriée et efficace aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (c'est-à-dire des risques importants). Il arrive souvent que seules certaines assertions soient à l'origine des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. Les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur conçoit pour répondre aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions doivent se rapporter aux assertions pertinentes à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (voir l'[étape 5](#) du présent Outil).

Facteurs de risque de fraude

Pour que l'auditeur puisse évaluer les catégories de produits, d'opérations génératrices de produits et d'assertions qui sont à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, il doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude (voir le paragraphe 24 de la NCA 240).

Les facteurs de risque de fraude sont des événements ou circonstances qui indiquent :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Les juricomptables désignent fréquemment ces trois conditions comme constituant « le triangle de la fraude » parce qu'elles sont généralement présentes en cas de fraude. Se reporter à l'[Annexe 2](#) pour de plus amples renseignements sur le triangle de la fraude.

Rationalisation de l'acte frauduleux

Il se peut que les facteurs de risque de fraude qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas décelables par l'auditeur. Par conséquent, l'auditeur partira souvent du principe qu'il existe une capacité à rationaliser l'acte frauduleux et se focalisera sur l'identification de circonstances favorables, de motifs ou de pressions pour commettre une fraude qui peuvent exister dans l'entité.

Motifs ou pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude

([Annexe 4](#))

La compréhension des événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude permet d'identifier les facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de certains motifs ou de certaines pressions soit courante dans tous les secteurs d'activité (par exemple, les attentes des analystes, les objectifs ou ratios financiers par rapport auxquels les différents secteurs sont évalués), il importe de tenir compte également des facteurs propres à l'entité (par exemple, les programmes de primes, les options sur actions, les indicateurs de performance, le respect des budgets).

Circonstances favorables à la perpétration d'une fraude

([Annexe 5](#))

La compréhension des motifs ou des pressions qui existent dans une entité, ainsi que de la manière dont les manœuvres frauduleuses potentielles sont orchestrées (voir l'[Annexe 3](#)), peut permettre à l'auditeur d'identifier les facteurs de risque de fraude se rapportant aux événements ou circonstances perçus comme favorables à la perpétration d'une fraude. Bien que la présence de circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude soit courante dans tous les secteurs d'activité (par exemple, la conclusion d'accords parallèles, les opérations de troc, les estimations subjectives), il importe de tenir compte également des circonstances perçues comme favorables qui sont propres à l'entité (par exemple, la solidité de l'environnement de contrôle, les méthodes de paiement (par exemple, les paiements en espèces) ou les estimations subjectives).

Comment identifier les facteurs de risque de fraude?

L'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude pouvant indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits par la mise en oeuvre de procédures d'évaluation des risques et la tenue d'activités connexes, comme :

- Des entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission visant tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance (voir le paragraphe 15 de la NCA 240).
- Des demandes d'informations auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, concernant l'évaluation qu'elle a faite du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et les procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité, et pour y répondre (voir les paragraphes 17 et 18 de la NCA 240). L'attribution de la mise en oeuvre de ces procédures à un membre approprié de l'équipe de mission lui permettra de faire preuve d'un plus grand esprit critique, en ce sens qu'il pourra prendre plus facilement connaissance de situations qui semblent problématiques, et réagir en procédant à une investigation plus poussée et en déterminant les modifications ou les ajouts qu'il est nécessaire d'apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème.
- L'acquisition d'une compréhension de la façon dont les responsables de la gouvernance exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, et de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité (voir les paragraphes 20 et 21 de la NCA 240).
- L'évaluation des corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées lors de la mise en oeuvre de procédures analytiques, y compris celles qui concernent les comptes de produits, qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (voir le paragraphe 22 de la NCA 240). Les procédures analytiques peuvent être plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations non regroupées. L'auditeur pourrait donc se demander dans quelle mesure les procédures analytiques mises en oeuvre concernant les produits portaient sur des informations non regroupées (par exemple, comparer les produits de l'exercice courant par mois et par branche d'activité ou unité d'exploitation avec les données correspondantes des exercices précédents).
- L'appréciation quant à l'indication de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes du fait d'autres informations qu'il a obtenues (par exemple, des explications ou des éléments probants incohérents) (voir le paragraphe 23 de la NCA 240).

Exemple 2 : Exemples montrant le lien entre les facteurs de risque de fraude potentielle et les assertions connexes en cause.

Exemple 2.1

- Motifs ou pressions : Le directeur des ventes reçoit une prime importante en fonction du chiffre d'affaires brut. Il a donc un motif pour gonfler le chiffre d'affaires brut.
- Circonstances favorables : Il existe des déficiences du contrôle dans le processus de vente, notamment une absence de séparation des tâches concernant l'enregistrement des écritures de journal. Le directeur des ventes est habilité à approuver et à enregistrer les écritures de journal. Les circonstances sont donc favorables à ce que le directeur des ventes gonfle le chiffre d'affaires brut.
- Assertions : Séparation des périodes, réalité et exactitude.

Exemple 2.2

- Motifs ou pressions : L'entité envisage de stimuler son expansion et souhaite obtenir une nouvelle ligne de crédit bancaire. La direction subit donc des pressions pour montrer la rentabilité et la croissance de l'entreprise.
- Circonstances favorables : Les conditions des ventes au Canada stipulent FAB point de départ et celles des ventes outre-mer stipulent FAB destination. Le système d'information est programmé pour comptabiliser toutes les ventes au moment de l'expédition. À la fin du mois, le contrôleur fait des ajustements au moyen d'écritures de journal manuelles afin de contrepasser les produits relatifs aux marchandises destinées à être vendues outre-mer. Le contrôleur a donc la possibilité de gonfler le chiffre d'affaires brut en ne contrepassant pas les produits qui n'ont pas encore été réalisés.
- Assertions : Séparation des périodes, réalité.

Étape 3

Conclure quant aux catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits qui sont à l'origine de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits (voir le paragraphe 26 de la NCA 240).

Après avoir évalué si l'ensemble des informations obtenues aux étapes 1 et 2 et lors de la mise en œuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude, l'auditeur évalue s'il peut identifier des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. Cette identification relève du jugement professionnel. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

L'auditeur évalue s'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits et détermine si ces risques :

1. concernent toutes les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits;
2. ne concernent que certaines catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits;
3. ne concernent aucune catégorie de produits ni d'opérations génératrices de produits.

Conclusion : L'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

Si l'auditeur conclut qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits pour toutes les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits, ou seulement pour certaines catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits, il doit considérer ces risques comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à ces risques, comme il est expliqué à l'étape 4.

Conclusion : L'auditeur n'identifie pas de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

Si l'auditeur conclut qu'il n'existe pas de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits pour certaines catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits, ou pour toutes les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits, la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits (pour certaines catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits) est écartée et ne s'applique pas à ces aspects particuliers de la mission.

Si l'auditeur a conclu que la présomption de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ne s'applique pas dans le contexte de la mission, il doit consigner dans la documentation de l'audit les raisons motivant cette conclusion (voir le paragraphe 47 de la NCA 240). Le fait de consigner dans la documentation de l'audit les résultats des procédures mises en œuvre aux étapes 1 et 2 aidera l'auditeur à établir les raisons motivant ses conclusions.

Étape 4

Si ce n'est pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport aux risques identifiés.

Lorsque l'auditeur conclut qu'il existe des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits pour toutes les catégories de produits et d'opérations génératrices de produits, ou seulement pour certaines catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits, il doit considérer ces risques comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à ces risques (voir le paragraphe 27 de la NCA 240).

Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place. Pour ce faire, il associe d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. Il ne sert pas à grand-chose de déterminer si un contrôle dont la conception est inefficace pour répondre au risque identifié a été mis en place. La première chose à faire est donc d'évaluer la conception du contrôle concerné.

Un contrôle mal conçu (ou une absence de contrôle) à l'égard d'un risque important constitue une déficience importante du contrôle interne. L'auditeur doit communiquer par écrit et en temps opportun aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit (voir le paragraphe 9 de la NCA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*).

Si l'auditeur obtient des éléments probants par suite de l'application de procédures d'audit complémentaires (par exemple, des tests de contrôles) ou s'il obtient de nouvelles informations, et que ces éléments probants ou ces informations sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues (voir le paragraphe 31 de la NCA 315). Par conséquent, quand l'évaluation des risques faite par l'auditeur est fondée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnent efficacement, et qu'en effectuant des tests de ces contrôles, l'auditeur obtient des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit, il doit réviser l'évaluation des risques et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues (par exemple, les procédures de corroboration).

L'auditeur se fonde sur son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent par rapport aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

Exemple 3 : Exemples de contrôles correspondants qui sont pertinents par rapport aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits.

Dans l'exemple 2.2, on a identifié la circonstance favorable suivante à la perpétuation d'une fraude :

Les conditions des ventes au Canada stipulent FAB point de départ et celles des ventes outre-mer stipulent FAB destination. À la fin du mois, le contrôleur fait des ajustements au moyen d'écritures de journal manuelles afin de contrepasser les produits relatifs aux marchandises destinées à être vendues outre-mer.

Voici des exemples de contrôles correspondants qui sont pertinents par rapport aux risques d'anomalies significatives résultant de la séparation des périodes que l'auditeur a identifiés :

- Le système d'information ne permet pas de comptabiliser les ventes avant la date d'expédition des marchandises. Si ce contrôle automatisé fonctionne efficacement, il permettra de répondre au risque de surévaluation des ventes au Canada. L'auditeur s'intéressera ensuite aux contrôles à l'égard des écritures de journal visant à ajuster les produits relatifs aux marchandises destinées à être vendues outre-mer et permettant de répondre au risque concernant les ventes dont les conditions de livraison stipulent FAB destination.
- Après la fin de l'exercice, la direction compile les preuves de livraison pour toutes les ventes dont les conditions de livraison stipulaient FAB destination comme éléments justificatifs des écritures de journal (c'est-à-dire les ventes outre-mer dont les dates d'expédition des marchandises étaient antérieures à la fin de l'exercice et les dates de livraison étaient postérieures à la fin de l'exercice). Les écritures de journal sont passées en revue et les anomalies (par exemple, une vente outre-mer qui a fait l'objet d'une écriture de journal, alors que la preuve de la livraison indique une date antérieure à la fin de l'exercice) font l'objet d'une enquête par le chef des finances de l'entreprise.

D'autres contrôles peuvent être mis en place dans l'entité à l'égard des risques d'anomalies significatives résultant de la séparation des périodes qui ont été identifiés.

Étape 5

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques identifiés.

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (voir le paragraphe 30 de la NCA 240). À l'aide des informations obtenues aux étapes 1 à 4, l'auditeur conçoit des procédures d'audit qui répondent spécifiquement aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés dans la comptabilisation des produits.

Lorsqu'il conçoit des procédures qui répondent spécifiquement aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit s'interroger sur la façon dont les produits pourraient comporter des anomalies intentionnelles, et sur la façon dont la fraude pourrait être dissimulée. L'auditeur qui détermine que les produits présentent un risque général de comptabilisation inappropriée sans avoir passé par les étapes 1 à 4 pourrait trouver difficile de concevoir des réponses efficaces aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés dans la comptabilisation des produits.

Exemple 4 : Éléments à prendre en compte pour concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés dans la comptabilisation des produits.

En fonction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés concernant la séparation des périodes pour les ventes, l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures en réponse au risque de fraude identifié concernant cette assertion. Répondre à ce risque de fraude en mettant en œuvre des procédures de séparation des périodes sur une courte période (par exemple, les cinq jours qui précèdent ou qui suivent la fin de l'exercice) peut ne pas constituer une réponse d'audit suffisante. Pour concevoir une réponse plus appropriée, l'auditeur peut se poser les questions suivantes :

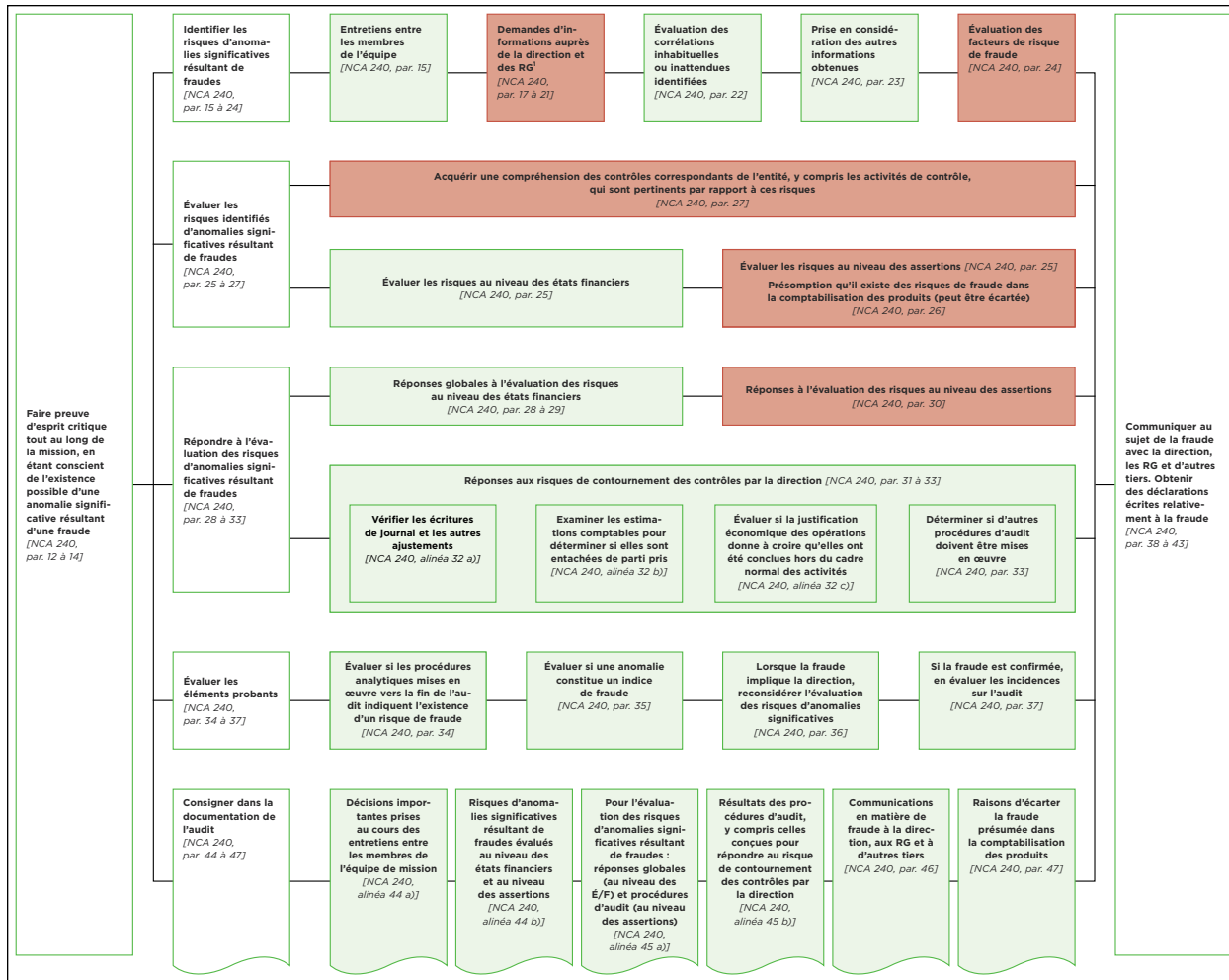
- Quelles sont les procédures de l'entité concernant la clôture des comptes? Compte tenu du processus de clôture des comptes de l'entité, l'auditeur pourrait étendre la période de tests relatifs à la séparation des périodes et la faire porter sur un plus grand nombre d'éléments.
- Peut-on mettre en œuvre des procédures analytiques portant sur des informations non regroupées afin de préciser les secteurs qui présentent des risques? Par exemple, peut-on comparer le nombre d'expéditions comptabilisé chaque mois entre les catégories de produits ou d'opérations génératrices de produits de manière à déterminer si le nombre d'opérations augmente de manière inhabituelle à l'approche de la fin de l'exercice et, le cas échéant, pour quelle catégorie de produits ou d'opérations génératrices de produits?
- Peut-on mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de secteurs connexes des états financiers, comme les comptes clients?
- Doit-on interroger le personnel des ventes et du marketing ou le conseiller juridique interne de l'entité pour chercher à savoir si les opérations génératrices de produits étaient assorties de termes et conditions inhabituels?

Résumé

Le présent Outil est un complément à la lecture des NCA et vise à aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques de fraude au cours de l'audit des produits, et à y répondre. Il est important de comprendre comment une fraude peut être commise (les manœuvres frauduleuses courantes) pour pouvoir identifier les circonstances favorables à la perpétration d'une fraude. L'identification et l'évaluation appropriées des facteurs de risque permettront à l'auditeur de concevoir des procédures d'audit qui y répondent adéquatement. Les procédures qui ne répondent pas adéquatement aux risques identifiés peuvent ne pas être suffisantes pour réduire le risque d'anomalies significatives. Pour réaliser un audit efficace, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures relatives aux assertions touchées par les risques. Enfin, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit chacune des étapes qu'il réalise, comme l'exige le paragraphe 8 de la NCA 230, *Documentation de l'audit*.

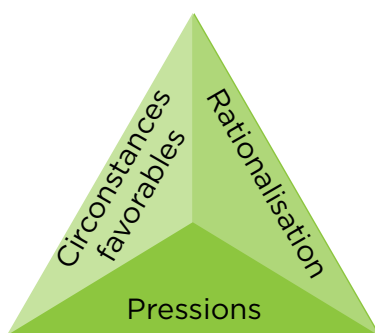
Annexe 1-Exigences de la NCA 240

Le diagramme résume les exigences précises de la NCA 240 qui traitent des responsabilités de l'auditeur à l'égard de la fraude lors d'un audit des états financiers. Il fait ressortir en rouge les exigences précises énoncées aux paragraphes 16, 25 à 27, et 30 concernant les produits, dont il est question dans le présent Outil, et il montre comment ces exigences s'inscrivent dans l'ensemble de la norme de même que leur lien avec les autres exigences.



Annexe 2 – Le triangle de la fraude

Pour mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques efficaces, les auditeurs ne doivent pas oublier qu'ils doivent tenir compte de l'ensemble des trois conditions qui constituent des indices de l'existence d'une fraude potentielle. Les juricomptables désignent fréquemment ces trois conditions comme constituant « le triangle de la fraude » parce qu'elles sont généralement présentes en cas de fraude.



Triangle de la fraude :

- Il peut exister des **motifs ou pressions** lorsque la direction subit des pressions internes ou externes pour atteindre un bénéfice cible ou un résultat financier attendu (et peut-être irréaliste), en particulier lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers peuvent être importantes pour elle.
- Des **circonstances** perçues comme **favorables** à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsqu'une personne croit pouvoir contourner le contrôle interne, par exemple du fait qu'elle occupe un poste de confiance ou qu'elle est au courant de déficiences particulières du contrôle interne.
- La **rationalisation** de l'acte frauduleux, c'est-à-dire le fait d'avoir la conviction que la fraude n'a pas véritablement été commise (par exemple, le fraudeur rationalise qu'« il n'y a pas de quoi en faire toute une histoire »). Certaines personnes possèdent un état d'esprit, un caractère ou un ensemble de valeurs morales qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes lorsqu'elles se trouvent dans un environnement où des pressions suffisamment fortes les y incitent.

Annexe 3 – Manœuvres frauduleuses courantes

Voici des exemples de manœuvres frauduleuses (cette liste n'est pas exhaustive) :

- **Ventes fictives** : Le représentant d'une entreprise peut falsifier les comptes de stocks, les documents d'expédition ou les factures. L'entreprise peut comptabiliser des ventes pour des marchandises qui ne sont en fait expédiées qu'à une autre succursale de l'entreprise, ou l'entreprise peut faire croire qu'elle a expédié des marchandises, et ce, afin de simuler la réalisation d'une vente, et dissimuler ensuite aux auditeurs de l'entreprise les stocks concernés (qui n'ont jamais été expédiés à des clients).
- **Séparation incorrecte des périodes pour les ventes** : L'entreprise peut omettre de procéder à la fermeture des comptes au-delà de la date de clôture, de manière à comptabiliser des ventes de la période comptable suivante dans la période écoulée.
- **Ventes avec réserve** : L'entreprise peut comptabiliser des opérations à titre de produits même si des éventualités subsistent à l'égard des ventes, ou si les conditions de vente ont été modifiées par la suite dans un accord parallèle, ce qui peut annuler l'obligation du client de conserver les marchandises.
- **Opérations aller-retour ou comptabilisation d'un prêt à titre de produits tirés des ventes** : L'entreprise peut comptabiliser des ventes de marchandises expédiées à un prétendu client et fournir ensuite à celui-ci les fonds pour qu'il puisse la rembourser, ou elle peut comptabiliser le produit du prêt à titre de produits tirés des ventes.
- **Ventes à livrer** : L'entreprise peut comptabiliser incorrectement des ventes à livrer qui ne remplissent pas les critères de comptabilisation des produits.
- **Comptabilisation de produits avant le respect de toutes les conditions de la vente** : L'entreprise peut comptabiliser des ventes après la commande des marchandises, mais avant leur expédition au client.
- **Saturation du circuit** : L'entreprise peut comptabiliser des produits tirés de marchandises expédiées à des revendeurs dans des quantités supérieures à ce qu'ils ont commandé.
- **Ventes en consignation** : L'entreprise peut comptabiliser des produits tirés de marchandises en consignation.
- **Escompte sur ventes** : L'entreprise peut ne pas réussir à constituer les réserves nécessaires pour pouvoir consentir des escomptes sur ventes ou autres rabais.
- **Retours** : L'entreprise peut surestimer ou sous-estimer le nombre de retours prévus.
- **Avancement des travaux** : L'entreprise peut manipuler les coûts d'achèvement, ce qui peut avoir une incidence sur la comptabilisation des produits tirés des contrats de construction.

Annexe 4 – Motifs ou pressions pouvant susciter la perpétration d’une fraude

Voici des exemples de facteurs de risque de fraude résultant de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d’une fraude pouvant être identifiés par l’auditeur (cette liste n’est pas exhaustive) (voir l’[Annexe 1](#) de la NCA 240) :

Motifs ou pressions pouvant susciter la perpétration d’une fraude	Exemples
La stabilité financière ou la rentabilité de l’entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles ou par des conditions affectant l’exploitation de l’entité, telles que les suivantes :	<ul style="list-style-type: none">• un niveau élevé de concurrence ou de saturation du marché, accompagné de marges à la baisse;• une grande vulnérabilité aux changements rapides (par exemple l’évolution de la technologie, l’obsolescence des produits ou la fluctuation des taux d’intérêt);• des baisses importantes de la demande client et une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d’activité ou l’économie en général;• des pertes d’exploitation laissant planer le spectre d’une faillite, d’une saisie ou d’une offre publique d’achat hostile;• des flux de trésorerie liés aux activités d’exploitation constamment négatifs ou l’incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d’exploitation bien que l’information présentée fasse état de bénéfices et d’une croissance des bénéfices;• une croissance rapide ou une rentabilité anormale, surtout par rapport aux autres sociétés du même secteur;• de nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires.

Motifs ou pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude

Exemples

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

- du niveau de rentabilité ou de croissance attendu des analystes financiers, des investisseurs institutionnels, des créanciers importants ou d'autres tiers à l'entité (particulièrement lorsque les attentes sont trop ambitieuses ou irréalistes), y compris des attentes créées par la direction elle-même, notamment par des messages exagérément optimistes dans des communiqués de presse ou dans le rapport annuel;
- de la nécessité d'obtenir du financement supplémentaire par emprunt ou par actions (par exemple pour d'importants projets de recherche et développement ou l'acquisition d'immobilisations) afin de garder l'entreprise concurrentielle;
- de la difficulté à satisfaire aux conditions d'admission à la cote, aux conditions de remboursement de la dette ou aux clauses restrictives des contrats d'emprunt;
- des effets négatifs, perçus ou réels, de la publication de mauvais résultats financiers pour des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des attributions de contrats.

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

- d'une participation financière importante dans l'entité;
- qu'une part importante de leur rémunération (par exemple, primes, options sur actions et clause d'indexation sur les bénéfices futurs) soit conditionnelle à l'atteinte d'objectifs audacieux quant au cours de l'action, aux résultats d'exploitation, à la situation financière ou aux flux de trésorerie;
- du cautionnement des dettes de l'entité.

La direction ou le personnel d'exploitation subit des pressions indues pour que soient atteints des objectifs fixés par les responsables de la gouvernance, notamment :

- des objectifs de ventes ou de rentabilité.

Annexe 5 – Circonstances favorables à la perpétration d’une fraude

Voici des exemples de facteurs de risque de fraude résultant de circonstances favorables à la perpétration d’une fraude pouvant être identifiés par l’auditeur (cette liste n’est pas exhaustive) (voir l’[Annexe 1](#) de la NCA 240) :

Circonstances favorables à la perpétration d’une fraude	Exemples
La nature des activités de l’entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :	<ul style="list-style-type: none">• l’existence d’opérations importantes avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet;• une solide surface financière ou une position dominante dans un secteur d’activité permet à l’entité d’imposer ses conditions aux clients et aux fournisseurs, ce qui peut donner lieu à des opérations qui sont inappropriées ou qui ne sont pas conclues dans des conditions de pleine concurrence;• des actifs, passifs, produits ou charges fondés sur des estimations importantes qui impliquent des jugements subjectifs ou des incertitudes difficiles à corroborer;• des opérations importantes inhabituelles ou hautement complexes, notamment celles réalisées en fin de période, qui posent des problèmes difficiles en matière de prééminence de la substance sur la forme;• des installations ou des activités importantes situées ou exercées dans des pays étrangers dont le contexte et la culture des affaires sont différents;• le recours à des intermédiaires commerciaux qui ne semble pas clairement justifié sur le plan des affaires;• des activités de filiales ou de succursales ou des comptes bancaires importants dans des paradis fiscaux, qui ne semblent pas clairement justifiés sur le plan des affaires.
Le suivi de la direction n’est pas efficace, pour les raisons suivantes :	<ul style="list-style-type: none">• la direction est dominée par une seule personne ou par un petit groupe (dans une entité autre qu’une entité gérée par le propriétaire-dirigeant) sans qu’il y ait de contrôles compensatoires;• une surveillance inefficace du processus d’information financière et du contrôle interne de la part des responsables de la gouvernance.

Circonstances favorables à la perpétration d'une fraude

Exemples

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

- une difficulté à cerner l'organisation ou à identifier la ou les personnes qui ont le contrôle de l'entité;
- une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques ou des voies hiérarchiques inhabituelles;
- un taux de rotation élevé des membres de la haute direction, des conseillers juridiques ou des responsables de la gouvernance.

Des composantes du contrôle interne sont déficientes pour les raisons suivantes :

- un suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise);
- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'informatique ou d'audit interne;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Ressources connexes

Visitez le [site Web de CPA Canada](#). Vous y trouverez des ressources sur des sujets connexes :

- [Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Tester les écritures et répondre au risque de contournement des contrôles par la direction](#)
- [Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?](#)
- [Document d'information pour les clients d'audit – Points que la direction doit prendre en considération dans la détermination des estimations comptables](#)
- [Alerte audit et certification : NCA 540 – Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l'audit d'estimations comptables](#)
- [Webinaire – Audit des estimations comptables](#)
- [Bulletin Audit et certification préparé par les permanents – Renforcer l'esprit critique](#)

À propos du présent document

CPA Canada entreprend des initiatives visant à faciliter la mise en œuvre des normes pour les professionnels en exercice et leurs clients. Dans le cadre de ces initiatives, CPA Canada a mis sur pied le Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit, chargé de la conseiller dans l'identification des enjeux liés à la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit (NCA) et l'élaboration d'indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité relativement à ces enjeux.

Le présent document a été élaboré par les permanents de CPA Canada en consultation avec le Groupe consultatif. Il contient des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité qui n'ont pas été adoptées, sanctionnées, approuvées ou influencées de quelque autre façon que ce soit par le Conseil des normes d'audit et de certification.

On s'attend à ce que l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si les indications contenues dans le présent document, qui s'appuie sur les NCA mises à jour en avril 2016, sont appropriées et pertinentes compte tenu des circonstances propres de la mission d'audit qu'il réalise.

CPA Canada tient à remercier les membres du Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit, les membres du Groupe consultatif sur les indications en matière d'audit et les permanents de CPA Canada pour la préparation du document.

Juin 2016

Commentaires

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs*, ou vos suggestions pour les prochains documents d'orientation, à :

Juli-ann Gorgi, CPA, CA, MAcc

Directrice de projets, Division recherche, orientation et soutien

Audit et certification

Comptables professionnels agréés
du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : jgorgi@cpacanada.ca

Taryn Abate, CPA, CA, CPA (Illinois, É.-U.)

Directrice de projets, Division recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés
du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : tabate@cpacanada.ca

CPA Canada souhaite exprimer sa gratitude au Groupe consultatif sur les indications en matière d'audit et au Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada, qui lui ont prêté assistance dans la rédaction et la revue de la présente publication. Les deux groupes consultatifs sont constitués de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, MNP et PwC.

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par les Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication. Le présent Outil d'aide à la mise en œuvre n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2016 Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada)

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.