المعيار الجزائري للتدقيق 240

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية

الفهرس:

I – المقدمة

I –1. مجال التطبيق.

I– 2. خصائص الغش.

I –3. مسؤولية الوقاية والكشف عن الغش.

I –4. التزامات المدقق.

I– 5. تاريخ السريان.

II– أهداف المدقق

III– الواجبات المطلوبة من المدقق المكلف بالمهمة

III –1. الحس النقدي

III –2. التشاور بين أعضاء فريق التدقيق المكلف بالمهمة

III –3. إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

III– 4. التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش وتقييمها

III –5. الاستجابات للمخاطر المُقيَّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش

III –6. تقييم العناصر المقنعة

III –7. استحالة مواصلة المدقق للمهمة

III– 8. التصريحات الكتابية للإدارة

III –9. التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

III– 10. الاتصال بالسلطات الرقابية والوصاية

III –11. التوثيق

ا – المقدمة

ا – 1. مجال التطبيق

1. يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش أثناء تدقيق الكشوف المالية. وهو يحدد الواجبات الواجب تطبيقها فيما يتعلق بمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

ا – 2. خصائص الغش

2. قد تحتوي الكشوف المالية على اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء. يتمثل العنصر المميز بين الغش والخطأ في الطابع العمدي أو غير العمدي للفعل مصدر الاختلال.

3. يقتصر اهتمام المدقق على الغش الذي ينشأ عن اختلال معتبر في الكشوف المالية. ويجب على المدقق أن يولي اهتمامه لنوعين من الاختلالات العمدية الآتية:

- الاختلالات الناتجة عن إعداد معلومات مالية كاذبة؛
- الاختلالات الناتجة عن اختلاس الأصول.

4. على الرغم من أن المدقق قد يشتبه أو، في حالات نادرة، يحدد حدوث عملية غش، فإنه ليس له تكييف الفعل لتحديد ما إذا كان الغش موجود حقيقة بالمعنى القانوني للمصطلح.

5. إن وجود غش المؤدي إلى عرض كشوف مالية كاذبة أو ناتجة عن اختلاس أصول يفترض وجود دافع أو ضغط يدفع لارتكابه، و/أو وجود فرصة ظاهرة لارتكابه، و/ أو بعض الحجج العقلانية يقدمها مرتكبوها لتبرير الفعل المرتكب.

I – 3.المسؤولية عن الوقاية وكشف الغش:

6. تقع المسؤولية الاولى للوقاية وكشف الغش على عاتق المسؤولين عن الحوكمة، إذا أمكن؛

7. يتحمل المسؤولون عن الحوكمة، إذا أمكن، مسؤولية وضع آلية للرقابة الداخلية والحفاظ عليها لضمان موثوقية المعلومات المالية والامتثال للأحكام القانونية والتنظيمية السارية المفعول؛

8. يجب على المسؤولين عن الحوكمة اتخاذ تدابير رقابية اتجاه الإدارة التي قد تسعى إلى التلاعب بالنتائج بهدف التأثير على انطباعات المحللين حول الأداء المالي للكيان وربحيته.

I – 4. مسؤولية المدقق

9. يتعين على المدقق الذي يقوم بإجراء تدقيق وفقاً للمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) أن يحصل على تأكيد معقول بأن الكشوف المالية ككل لا تحتوي على الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش أو الأخطاء. وبسبب القيود الملازمة للتدقيق، هناك خطر لا يمكن تفاديه،يتمثل في إمكانية عدم اكتشاف بعض الاختلالات المعتبرة في الكشوف المالية.

10. يكون خطر عدم اكتشاف اختلال معتبر ناجم عن الغش أعلى من خطر عدم اكتشاف اختلال معتبر ناتج عن خطأ، لأن الغش قد ينتج عن إجراءات متقنة أو منظمة بعناية تهدف إلى إخفاء الوقائع، مثل تزوير الوثائق، أو الامتناع المتعمد عن التسجيل المحاسبي لمعاملة ما، أو تقديم تصريحات خاطئة عن عمد للمدقق. وقد تكون هذه الأعمال أكثر صعوبة في الاكتشاف عند وجود تواطؤ سري بين طرفين أو أكثر يضر بالكيان.

11. تهدف الواجبات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى:

- مساعدة المدقق في التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها الناجمة عن الغش؛
- تحديد الإجراءات للكشف عن هذه الاختلالات.

12. يجب على المدقق للحصول على تأكيد معقول، أن يظهر حسا نقديا طوال عملية التدقيق، وأن يأخذ بعين الاعتبار إمكانية أن يتجاوز المسؤولون عن الإدارة المراقبات الموضوعة، وأن يكون مدركاً أن إجراءات التدقيق التي تتسم بالفاعلية للكشف عن الأخطاء قد لا تكون كذلك للكشف عن الغش.

I -5. تاريخ السريان

13. يُطبق المعيار الحالي إبتداءا من الفاتح من يناير 2026، مع التوصية بالتطبيق المسبق.

II – أهداف المدقق

14. أهداف المدقق هي:

أ- التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها الناجمة عن الغش ؛
ب- الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة متعلقة بهذه المخاطر ؛
ج- تقديم الاستجابات الملائمة لحالات الغش المتعرف عليها او المشتبه بها.

III – الواجبات المطلوبة

III-1. الحس النقدي

15. يجب على المدقق أن يظهر حساً نقديا طوال عملية التدقيق، مع إدراكه لإمكانية وجود اختلال معتبر ناجم عن الغش. كما يجب عليه أن يتجرد من تجربته السابقة لدى الكيان فيما يتعلق بأمانة ونزاهة المسؤولين عن الحوكمة.

16. إذا كانت هناك ظروف تم التعرف عليها خلال التدقيق تجعل المدقق يعتقد أن وثيقة ما قد تكون غير أصلية أو أن شروط الوثيقة قد تم تعديلها دون إعلامه بذلك، يجب على المدقق القيام بتحقيقات إضافية، والتي قد تشمل:

- تأكيد المعلومات مباشرة لدى الغير ؛
- استخدام أعمال خبير لتقييم صحة الوثيقة.

17. عندما تكون الإجابات المقدمة من المسؤولين عن الحوكمة غير متسقة، يجب على المدقق التحقيق في هذه التناقضات.

III-2. التشاور بين أعضاء فريق التدقيق المكلف بالمهمة

18. يجب على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة مناقشة امكانية أن تحتوي الكشوف المالية للكيان على اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

يحدد المدقق المسؤول عن المهمة:

- أعضاء الفريق الذين يجب إشراكهم في التشاور ؛
- المواضيع التي يجب أن تكون موضوعاً للتواصل وكذلك؛
- المعلومات التي يتم ابلاغها إلى الأعضاء الآخرين الذين لم يشاركوا في التشاور.

19. يمكن أن تتناول هذه المناقشات البنود الواردة في الكشوف المالية للكيان التي قد تحتوي على اختلالات معتبرة الناجمة عن الغش، بما في ذلك الطريقة التي يمكن من خلالها ارتكاب الغش. يجب أن تتم المناقشة بتجرد عن الرأي الذي قد يكون لدى أعضاء الفريق حول أمانة ونزاهة المسؤولين عن الحوكمة.

إجراءات تقييم الجوانب الخاصة بالكيانات الصغيرة

20. في الكيانات الصغيرة، يمكن أن تنفذ مهمة التدقيق بالكامل بواسطة مهني يعمل بمفرده. في هذه الحالة، يقع على عاتق المدقق المسؤول عن المهمة، الذي قام شخصياً بتخطيط التدقيق، مراعاة امكانية وجود اختلالات معتبرة في الكشوف المالية ناجمة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

III-3. إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

21. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة بهدف الحصول على معرفة بالكيان وبيئته، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات للحصول على المعلومات الضرورية للتعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش.

الإدارة والأشخاص الآخرون داخل الكيان

22. يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم معلومات تتضمن على:

أ- تقييم الإدارة لإمكانية وجود مخاطر اختلالات معتبرة في الكشوف المالية ناجمة عن الغش، ولا سيما طبيعة وامتداد وتكرار هذا التقييم؛

ب- الآلية التي تتبعها الإدارة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها داخل الكيان؛

ج- الاتصال الذي تجريه الإدارة، عند الاقتضاء، مع المسؤولين عن الحوكمة بخصوص الآلية التي حددتها للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها داخل الكيان؛ و

د- الاتصال الذي تجريه الإدارة، عند الاقتضاء، مع المستخدمين بخصوص رأيها بشأن الممارسات والسلوك الأخلاقي.

23. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المدقق:

- الاستفسار من الإدارة، عن وظيفة التدقيق الداخلي، إن وُجدت، وعلى أشخاص آخرين داخل الكيان حسب الحالة، لتحديد ما إذا كانوا دراية بأي غش مؤكد أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على الكيان.
- تقييم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها أثناء تنفيذ الإجراءات التحليلية قد تكشف عن مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

- التساؤل لمعرفة ما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق تشير إلى وجود مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.
- تقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى والإجراءات ذات الصلة التي تم تنفيذها تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل مخاطر الغش.

III – 4. التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش وتقييمها

24. يجب على المدقق التعرف مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش و تقييمها ، سواء على مستوى الكشوف المالية أو على مستوى الاقرارات المتخذة لتدفقات العمليات، أرصدة الحسابات، والمعلومات المقدمة في الكشوف المالية.

25. عند تحديد وتقييم مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش ، يجب على المدقق، استنادًا إلى الافتراض بوجود مخاطر غش في تسجيل الإيرادات، أن يقيم طبيعة الإيرادات أو العمليات أو إقرارات الإيرادات التي قد تكون مصدرًا لهذه المخاطر.

26. يجب على المدقق اعتبار المخاطر المُقَيَّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش كمخاطر مهمة، ويجب عليه أيضا أن يطلع على المراقبات ذات الصلة التي وضعها الكيان.

III– 5. الاستجابة للمخاطر المُقَيَّمة لمخاطر الاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش

27. يجب على المدقق تحديد مقاربة شاملة للاستجابة للمخاطر المُقَيَّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية.

28. عند تحديد مقاربة شاملة للاستجابة للمخاطر المُقَيَّمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية، يجب على المدقق:

أ–تخصيص والاشراف على أعضاء فريق التدقيق مع الأخذ في الاعتبار معارفهم وخبراتهم وقدراتهم؛

ب- تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق الكيان للطرق المحاسبية يمكن أن يكون مصدرا لمعلومات كاذبة؛ و

ج- ادراج عنصر عدم التوقع في اختياره لطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق.

اجراءات التدقيق التي تستجيب لمخاطر تجاوز الادارة للمراقبات الموضوعة

29. تجد الإدارة نفسها في موقع متميز يمكنها من ارتكاب الغش عندما يكون بإمكان أعضائها التلاعب مباشرة أو بشكل غير مباشر بالمحاسبة وإعداد كشوف مالية كاذبة من خلال تجاوز المراقبات التي تبدو، في ظاهرها، تعمل بشكل صحيح. على الرغم من أن مستوى خطر تجاوز المراقبات من قبل الإدارة يختلف من كيان إلى آخر، إلا أن هذا الخطر يظل موجودًا في جميع الكيانات. وبسبب الطابع غير المتوقع للطريقة التي يمكن أن تحدث بها مثل هذه التجاوزات، يظل هناك خطر حدوث اختلال معتبر ناجم عن الغش وبالتالي خطر مهم.

30. بغض النظر عن تقييمه للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة للمراقبات، يجب على المدقق تحديد وتنفيذ إجراءات تدقيق تهدف إلى:

أ- اختبار مدى ملاءمة القيود المسجلة في المحاسبة وغيرها من التسويات التي تم إجراؤها أثناء إعداد الكشوف المالية.

ب- البحث عن الطابع المتحيز في التقديرات المحاسبية وتقييم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى هذا الانحياز تمثل خطر حدوث اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

ج- تقدير ما إذا كان المنطق الاقتصادي للمعاملة (أو غيابه) بالنظر لنشاط الكيان يدفع إلى التفكير ان كانت هذه المعاملات انجزت لغاية واحدة وهي تقديم كشوف مالية كاذبة أو لإخفاء اختلاس أصول. وينطبق ذلك على المعاملات المعتبرة التي لا تدخل في النطاق العادي للعمليات الجارية للكيان أو التي تبدو

غير اعتيادية لأسباب أخرى بناءً على معرفة المدقق للكيان وبيئته، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء التدقيق.

31. للاستجابة للمخاطر المتعرف عليها التي قد تقوم الإدارة من خلالها بتجاوز المراقبات، يجب على المدقق تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية لتلك المذكورة على وجه الخصوص أعلاه.

III-6. تقييم العناصر المقنعة

32. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها في نهاية مهمة التدقيق تكشف عن وجود خطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش لم يتم تحديدها مسبقًا.

33. عندما يكتشف المدقق اختلال ،يجب عليه تقييم ما إذا كان هذا الاختلال مؤشر الغش. إذا كان الأمر كذلك ،فيجب على المدقق دراسة العواقب الممكنة لهذا الغش على الجوانب الأخرى للتدقيق وإعادة النظر في موثوقية التصريحات الصادرة عن الإدارة ،مع الأخذ في الاعتبار أنه هناك احتمال ضئيل ان تكون حالة الغش حالة معزولة.

34. في الحالات التي يحدد فيها المدقق اختلال ،سواء كان معتبرا أم لا ،وكان لديه سبب وجيه للتفكير بأن هذا الاختلال هو ،أو قد يكون ،ناتجًا عن غش الذي تكون الإدارة (خاصة على المستوى الأعلى) متورطة فيه ،فيجب عليه مراجعة تقييمه لمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش وتقييم تأثيرها على طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق المحددة استجابة للمخاطر المقيمة. كما يجب على المدقق أيضًا الأخذ بعين الاعتبار الظروف أو الشروط التي تشير إلى إمكانية وجود تواطؤ يشمل المستخدمين ، الإدارة أو الغير ،بهدف إعادة النظر في موثوقية العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها سابقًا.

35. إذا خلص المدقق إلى أن الكشوف المالية تتضمن أخطاء بصفة معتبرة بسبب الغش ، أو إذا استحال عليه ذلك، فيجب عليه تقييم تأثير ذلك على عملية التدقيق.

III -7. استحالة مواصلة المدقق في المهمة

36. إذا كان المدقق، بسبب وجود اختلال ناجم عن الغش أو اشتباه في الغش، يواجه حالة استثنائية تجعله يعيد النظر في إمكانية مواصلة مهمته في التدقيق، يجب عليه:

أ- تحديد الالتزامات المهنية والقانونية المطبقة في هذه الحالة، بما في ذلك المتطلبات التي تقتضي إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين عينوه كمدقق، أو في بعض الحالات، السلطات الرقابية؛

ب- التساؤل عما إذا كان من المناسب الاستقالة من المهمة عندما تكون مثل هذه الاستقالة ممكنة بموجب القانون والتنظيم؛ و

ج- إذا قرر الاستقالة من المهمة:

- التحدث مع الإدارة على المستوى الهرمي الملائم، وكذلك مع المسؤولين عن الحوكمة، بشأن الأسباب التي دفعته إلى الاستقالة؛
- تحديد ما إذا كانت هناك التزامات مهنية أو قانونية تتطلب من المدقق إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين عينوه بصفة مدقق أو، في بعض الحالات، السلطات الرقابية، باستقالته والأسباب التي دفعته إلى اتخاذ هذا القرار.

III-8. التصريحات الكتابية للإدارة

37. يجب على المدقق الحصول على تصريحات كتابية من المسؤولين عن الحوكمة حيث:

أ- يقرون بمسؤوليتهم في تصميم ووضع ومتابعة الرقابة الداخلية من أجل الوقاية من الغش واكتشافه؛

ب- يؤكدون أنه تم ابلاغه بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة التي ممكن أن تتضمنها الكشوف المالية الناجمة عن الغش؛

ج- يصرحون أنه تم إعلامه بجميع حالات الغش المؤكدة أو المشتبه فيها التي تؤثر على الكيان والتي كانوا على علم بها؛

د- يؤكدون أنه تم إعلامه بأي زعم بوجود غش مرتكب أو مشتبه فيه وله تأثير على الكشوف المالية للكيان التي كانوا على علم به من قبل المستخدمين أو المستخدمين السابقين أو المحللين أو السلطات الرقابية أو من قبل أطراف أخرى.

III- 9. التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

38. عندما يتعرف المدقق على الغش أو يتحصل على معلومات تشير إلى امكانية ارتكاب غش، يجب عليه إعلام الإدارة ،على مستوى هرمي ملائم ،به وذلك من أجل إعلام الأشخاص الذين تقع على عاتقهم المسؤولية الأولى للوقاية من الغش والكشف عنه بالعناصر التي تقع تحت مسؤولياتهم.

39. عندما يتعرف المدقق على غش مؤكداً أو مشتبهًا فيه والذي يكون متورطًا فيه

أ- الإدارة؛

ب- ستخدمون لهم دور هام في تشغيل الرقابة الداخلية؛ أو

ج- أشخاص آخرون، عندما قد يكون للغش تأثير معتبر على الكشوف المالية؛

يجب عليه إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بهذه الوقائع وكل المسائل الأخرى المتعلقة بهذا الغش. على سبيل المثال:

- ✓ في حالة أن الإدارة لم تقم بتصحيح أوجه القصور المعتبرة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها بشكل ملائم، أو أنها لم تستجب بتدابير ملائمة على الغش المتعرف عليه؛
- ✓ الإجراءات التي تتخذها الإدارة والتي قد تكشف عن وجود وقائع تشير إلى عرض معلومات مالية كاذبة، مثل الاختيار والتطبيق من طرف الإدارة لطرق محاسبية قد تثير الشكوك حول تلاعبها بالنتائج بهدف تضليل مستخدمي الكشوف المالية والتأثير على انطباعهم حول نجاعة وربحية الكيان.

✓ التساؤلات حول مدى ملاءمة وشمولية التراخيص الممنوحة لعمليات تبدو أنها لا تدخل في الإطار العادي للنشاط.

III- 10. التواصل مع السلطات الرقابية والوصاية

40. عندما يتعرف المدقق على الغش أو يشتبه في وجوده ، يجب عليه تحديد ما إذا كان ملزمًا أم لا بالكشف عن هذه الوقائع إلى طرف ثالث للكيان. قد تعلو الالتزامات القانونية، في بعض الحالات، على واجبه بالتزام السرية.

III-11. التوثيق

41. يجب على المدقق ادراج في توثيق التدقيق ما يلي:

أ- القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال المقابلات مع أعضاء الفريق المكلف بالمهمة بشأن إمكانية وجود اختلالات معتبرة تتضمنها الكشوف المالية للكيان؛

ب- المخاطر التي تم التعرف عليها وتقييمها فيما يتعلق بالاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش سواء على مستوى الكشوف المالية وعلى مستوى التأكيدات؛

ج- المقاربة العامة المعتمدة استجابة للمخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى الكشوف المالية؛ وطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى العلاقة بين هذه الإجراءات والمخاطر المقيمة للاختلالات المعتبرة الناجمة عن الغش على مستوى التأكيدات،

د- نتائج إجراءات التدقيق التي تم اجراؤها، بما في ذلك تلك المتعلقة بمخاطر الالتفاف على المراقبات من قبل الإدارة؛

هـ- التبليغات التي تم إجراؤها بشأن الغش للإدارة، وللمسؤولين عن الحوكمة، وللسلطات الرقابية ولأطراف أخرى؛

و- الأسباب التي تشير إلى عدم وجود مخاطر اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش، المرتبطة بتسجيل الإيرادات (مثل تضخيم الإيرادات من خلال التسجيل المسبق لها، تسجيل إيرادات وهمية، أو تخفيض الإيرادات عن طريق تحويلها، على سبيل المثال، بشكل غير صحيح إلى فترة لاحقة...).

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240

« Les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers »

NORME ALGERIENNE D'AUDIT 240

NAA 240 :
LES RESPONSABILITES DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES FRAUDES

LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

SOMMAIRE

I – Introduction

- **I-1** Champ d'application
- **I-2** Caractéristiques de la fraude
- **I-3** Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes
- **I-4** Obligations de l'auditeur
- **I-5** Date d'entrée en vigueur

II - Objectifs de l'auditeur

III - Diligences requises de l'auditeur

- **III-1** Esprit critique
- **III-2** Concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission
- **III-3** Procédures d'évaluation des risques et procédures liées
- **III-4** Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes
- **III-5** Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes
- **III-6** Evaluations des éléments probants
- **III-7** Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission
- **III-8** Déclarations écrites de la direction
- **III-9** Communications aux responsables de la gouvernance
- **III-10** Communication aux autorités de contrôle et de tutelle
- **III-11** Documentation.

I – Introduction

I.1 - Champ d'application

1.Cette norme traite des responsabilités de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Elle détermine les diligences à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

I.2 - Caractéristiques de la fraude

2.Les états financiers peuvent contenir des anomalies provenant de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte à l'origine de l'anomalie.

3.L'auditeur n'est concerné que par la fraude qui résulte d'une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur doit s'intéresser aux deux types d'anomalies intentionnelles suivantes:

- Les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères ; et
- les anomalies résultant d'un détournement d'actif.

4.Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme.

5.L'existence d'une fraude entrainant la présentation d'états financiers mensongers ou résultant d'un détournement d'actif, suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, et/ou une opportunité apparente de la perpétrer et/ou certains arguments rationnels présentés par les auteurs pour justifier l'acte commis ;

I.3 - Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

6.La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe aux responsables de la gouvernance s'il y a lieu.

7.Les responsables de la gouvernance s'il y a lieu sont responsables de la mise en place et du maintien d'un dispositif de contrôle interne permettant d'obtenir la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

8.Les responsables de la gouvernance doivent prendre des mesures de contrôles à l'égard de la direction qui peut être amené à manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances financières de l'entité et à sa profitabilité.

I.4 – Responsabilité de l'auditeur

9.L'auditeur qui réalise un audit en application des normes NAA, a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. En raison des limitations inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable, que quelques anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées.

10. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent d'entente secrète entre deux ou plusieurs parties au préjudice de l'entité.

11. Les diligences requises par cette norme sont destinées à :

- assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraude et,
- définir les procédures pour détecter de telles anomalies.

12. Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants passent outre les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficientes pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes.

I-5 Date d'entrée en vigueur

13. La présente Norme est applicable à compter du 01/01/2026. Une application anticipée est recommandée.

II – Objectifs de l'auditeur

14. Les objectifs de l'auditeur sont :

(a) d'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;

(b) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à ces risques ;

(c) d'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

III - Diligences requises

III-1 Esprit critique

15.L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister. Il doit faire abstraction de son expérience passée auprès de l'entité quant à l'honnêteté et l'intégrité des responsables de la gouvernance.

16. Si des conditions identifiées au cours de l'audit conduisent l'auditeur à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés, sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires qui peuvent comprendre :

- la confirmation directe d'informations auprès de tiers ;

- l'utilisation des travaux d'un expert pour évaluer l'authenticité du document.

17. Lorsque les réponses fournies par les responsables de la gouvernance sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

III-2 Concertation entre les membres de l'équipe affectée à la mission

18. Les membres de l'équipe affectée à la mission doivent discuter de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives provenant de fraude.

L'auditeur responsable de la mission détermine :

- les membres de l'équipe à impliquer dans la concertation ;
- les sujets devant faire l'objet d'une communication ainsi que ;
- les informations à communiquer aux autres membres non impliqués dans la concertation.

19. Ces discussions peuvent porter sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité des responsables de la gouvernance.

Procédures d'évaluation des Aspects particuliers concernant les petites entités

20. Dans les petites entités, la mission d'audit peut être menée intégralement par un professionnel exerçant seul. Dans ce cas, c'est à l'auditeur responsable de la mission, ayant

personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

III-3. Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

21. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but d'acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures afin d'obtenir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

La direction et les autres personnes au sein de l'entité

22.L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :

a) l'évaluation faite par la direction, du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, notamment de la nature, de l'étendue et de la fréquence d'une telle évaluation ;

b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ;

c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance concernant le processus défini par cette dernière pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité ; et

(d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.

23. Par ailleurs, l'auditeur doit également:

- s'enquérir auprès de la direction, de la fonction audit interne, s'il y a lieu, et d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité.

- évaluer si des relations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- évaluer si les informations obtenues à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre, indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraudes existent.

III-4. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

24.L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers.

25. Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques.

26.L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et doit ainsi, prendre connaissance des contrôles correspondants mis en place par l'entité.

III-5. Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

27.L'auditeur doit définir une approche globale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers.

28. Dans la définition d'une approche globale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

(a) affecter et superviser les membres de l'équipe d'audit en prenant en considération leur connaissance, leur expertise et leurs aptitudes ;

(b) évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables peuvent être à l'origine d'une présentation d'informations mensongères ; et

(c) inclure dans sa démarche un élément d'imprévisibilité lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction passe outre les contrôles en place

29. La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ces membres sont en mesure de manipuler directement ou indirectement la comptabilité et élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent, par ailleurs, fonctionner correctement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste

néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalie significative provenant de fraudes et donc un risque important.

30. Quelle que soit son évaluation des risques que la direction passe outre des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

a) tester le caractère approprié des écritures enregistrées en comptabilité et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers.

b) rechercher le caractère biaisé des estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

c) apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. Ceci est applicable pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que d'autres informations obtenues au cours de l'audit.

31. Afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, l'auditeur doit déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires à celles spécifiquement visées ci-dessus.

III-6. Evaluation des éléments probants

32.L'auditeur doit évaluer, si les procédures analytiques réalisées à la fin de la mission d'audit, révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraude non identifiée auparavant.

33. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et reconsidérer la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé.

34. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut-être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses

conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des employés, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment obtenus.

35. Si l'auditeur conclut, ou est dans l'impossibilité de conclure, que les états financiers sont erronés de manière significative à la suite de fraudes, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit.

III-7. Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

36. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :

a) déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle ;

(b) s'interroger s'il est opportun de démissionner de la mission lorsqu'une telle démission est possible de par la loi et la réglementation, et ;

(c) s'il décide de démissionner de la mission :

- s'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les responsables de la gouvernance, des raisons qui le conduisent à cette démission ; et

- déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales exigeant d'avoir à informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de contrôle, de sa démission et des raisons qui l'ont conduit à cette décision.

III-8. Déclarations de la direction

37.L'auditeur doit obtenir des responsables de la gouvernance des déclarations écrites par lesquelles :

(a) ils reconnaissent leur responsabilité dans la conception, la mise en place et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;
(b) ils confirment lui avoir communiqué l'évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
(c) ils déclarent lui avoir signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance ; et

(d) ils confirment lui avoir signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des employés, des anciens employés, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres.

III-9. Communication aux responsables de la gouvernance

38. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit le signaler à la direction à un niveau hiérarchique approprié afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, des éléments relevant de leur responsabilité.

39. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliquées :

(a) la direction ;
(b) des employés ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
(c) d'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ;

il doit communiquer aux responsables de la gouvernance ces faits ainsi que toutes autres questions concernant cette fraude. Par exemple :

- Le fait que la direction n'a pas corrigé de manière appropriée des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, ou n'a pas répondu par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;

- Les actions de la direction qui peuvent être révélatrices de faits indiquant la présentation d'informations financières mensongères, tels que le choix et l'application par la direction de méthodes comptables qui peuvent faire soupçonner qu'elle ait manipulé les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;

- Des interrogations quant au caractère adéquat et à l'exhaustivité des autorisations données pour des opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

III-10. Communication aux autorités de contrôle et de tutelle

40. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer s'il a ou non l'obligation de révéler les faits à un tiers à l'entité. Des obligations légales peuvent, dans certaines circonstances, prévaloir sur son devoir de confidentialité.

III-11. Documentation

41.L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

a) les décisions importantes prises au cours des entretiens avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ;

b) les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions ;

c) L'approche générale adoptée en réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ;

(d) les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction ;

(e) les communications faites en matière de fraude à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux autorités de contrôle et à d'autres ;

(f) Les raisons qui indiquent qu'il n'existe pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits (surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci, comptabilisation de produits fictifs, sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente…).