

Alerte audit et certification

NCA

AOÛT 2014

NCA 540 – Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l’audit d’estimations comptables

Le présent bulletin *Alerte audit et certification* vise à faire mieux connaître les difficultés particulières que pose l’audit des estimations comptables lors d’un audit d’états financiers. Il rappelle aux auditeurs certaines exigences énoncées dans le *Manuel de CPA Canada – Certification* à cet égard, de même que les modalités d’application et autres commentaires explicatifs qui s’y rattachent, et il fait état des actions qui peuvent aider les auditeurs à se conformer à ces exigences. Le présent bulletin n’aborde pas tous les aspects de l’audit des estimations comptables. D’autres exigences auxquelles l’auditeur doit se conformer lorsqu’il audite les estimations comptables se trouvent dans la NCA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, ainsi que dans d’autres NCA. Les auditeurs peuvent aussi consulter l’*Outil d’aide à la mise en œuvre à l’intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*, et les autres publications pertinentes dont il est question dans le présent bulletin.

Comment utiliser le présent bulletin?

Le présent bulletin traite, sous l’angle du « QUOI », du « POURQUOI » et du « COMMENT », de trois aspects de l’audit des estimations comptables. Le « QUOI » désigne certaines exigences auxquelles l’auditeur doit se conformer. Le « POURQUOI » traite de l’importance de ces exigences. Quant au « COMMENT », il s’agit de considérations d’ordre pratique sur les interventions potentielles qui ont trait à ces exigences. Il n’est pas nécessairement fait état de toutes les interventions pouvant être requises, et il se peut que certaines des interventions mentionnées ne soient pas pertinentes dans les circonstances d’un audit donné.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Quoi

Comprendre la manière dont la direction procède aux estimations comptables

Exigences pertinentes : alinéa 8 c) de la NCA 540.

Pourquoi

Les exigences relatives à l'acquisition d'une compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables visent :

- à aider l'auditeur à évaluer la complexité et l'ampleur des jugements portés par la direction;
- à aider l'auditeur à prévoir la nature et le type des estimations que peuvent comporter les comptes de l'entité;
- à fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives découlant des estimations comptables.

L'acquisition d'une compréhension est exigée même lorsque l'auditeur n'a pas l'intention de se fier au processus que la direction a suivi pour procéder à ses estimations comptables, par exemple lorsque l'auditeur compte élaborer lui-même une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. Le paragraphe 13 de la NCA 540 exige que l'auditeur acquière une compréhension des hypothèses ou des méthodes de la direction qui soit suffisante pour lui permettre de conclure que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes, et d'évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction.

L'acquisition d'une compréhension de la manière dont la direction procède à ses estimations comptables peut fournir à l'auditeur des informations sur la possibilité d'un parti pris de la direction et les occasions de fraudes (par exemple, l'auditeur peut examiner si la séparation des tâches est appropriée, si un processus d'examen ou d'approbation existe, ou si des occasions de fraude sont présentes).

Comment

Il est souhaitable que l'auditeur ne tarde pas à s'entretenir avec la direction de l'entité au sujet des exigences énoncées au paragraphe 8 de la NCA 540 relativement à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques. En indiquant dès le départ à la direction qu'il a l'obligation de comprendre la manière dont elle procède aux estimations comptables, l'auditeur accroît la probabilité d'avoir accès en temps opportun au personnel compétent de l'entité (c'est-à-dire aux personnes qui établissent, examinent et approuvent les estimations comptables) ainsi que d'obtenir les éléments probants et de pouvoir les évaluer.

Aspects à prendre en considération lors de l'acquisition d'une compréhension de la manière dont la direction procède

Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération, par exemple, les éléments suivants :

- les types de comptes ou d'opérations auxquels les estimations comptables se rapportent;

- la manière dont la direction utilise les méthodes d'évaluation pour établir les estimations comptables;
- la question de savoir si les estimations comptables sont établies sur la base de données obtenues à une date intermédiaire et, dans l'affirmative, si et comment la direction tient compte de l'effet des événements, des opérations et des changements de circonstances intervenus entre cette date et la fin de l'exercice;
- les processus d'information financière qui concernent l'établissement des estimations comptables, y compris le contrôle interne exercé sur l'information financière;
- l'attention accordée à la nature de l'élément d'actif ou de passif faisant l'objet de l'estimation;
- l'existence des méthodes communément employées pour établir un type particulier d'estimation comptable dans la branche ou le secteur d'activité, ou encore l'environnement où évolue l'entité;
- certains faits pouvant accroître le risque d'anomalies significatives (par exemple, le fait d'utiliser un modèle mis au point à l'interne, ou de s'écarter de la méthode communément employée dans le secteur d'activité ou l'environnement de l'entité);
- l'expérience et la compétence des personnes qui procèdent aux estimations comptables, ainsi que les contrôles concernant :
 - la manière dont la direction procède pour juger de l'exhaustivité, de la pertinence et de l'exactitude des données utilisées pour établir les estimations comptables,
 - la revue et l'approbation des estimations comptables, y compris des hypothèses et des variables d'entrée qui ont servi à les établir, par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance,
 - la séparation des tâches entre ceux qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes et ceux qui ont la responsabilité de procéder aux estimations comptables;
- le fait que la direction a recours à un expert pour étayer ses hypothèses;
- la question de savoir s'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi;
- la question de savoir si la direction a évalué l'effet de l'incertitude de mesure et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation.

Acquisition d'une compréhension des hypothèses qui sous-tendent les estimations comptables

Pour acquérir une compréhension des hypothèses qui sous-tendent les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération, par exemple, les éléments suivants :

- la nature des hypothèses, notamment en vue de déterminer lesquelles peuvent être importantes;
- la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses;
- la manière dont la direction procède pour juger de la cohérence interne des hypothèses employées;
- le fait que les hypothèses concernent des éléments que la direction maîtrise (par exemple les hypothèses relatives aux programmes d'entretien susceptibles d'influer sur l'estimation de la durée d'utilité d'un actif) et qu'elles soient cohérentes avec les plans internes et l'environnement externe de l'entité, ou le fait qu'elles concernent plutôt des éléments que la direction ne maîtrise pas (par exemple les taux d'intérêt, les taux de mortalité, d'éventuelles actions judiciaires ou réglementaires ou encore la variabilité et les échéances des flux de trésorerie futurs);
- la nature et l'étendue de la documentation appuyant, le cas échéant, les hypothèses.

Évaluation de l'incertitude de mesure par la direction

Pour savoir si la direction a évalué l'effet de l'incertitude de mesure et comprendre comment elle l'a fait, le cas échéant, l'auditeur peut prendre en considération, par exemple, les éléments suivants :

- l'attention accordée aux différentes hypothèses ou différents dénouements possibles, en procédant par exemple à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence, sur l'estimation, de divers changements dans les hypothèses;
- dans le cas où l'analyse indique plusieurs dénouements possibles, la manière dont on est parvenu à une conclusion pour établir l'estimation comptable;
- la question de savoir si le dénouement des estimations comptables établies au cours de la période précédente a fait l'objet d'un suivi et d'une réponse appropriée (paragraphe 9 de la NCA 540);
- dans le cas où une estimation établie lors d'une période antérieure est refaite, la capacité de démontrer que la nouvelle méthode est plus appropriée ou qu'elle constitue en soi une réponse aux changements;
- le degré de subjectivité, par exemple le fait qu'une hypothèse ou une variable soit observable ou non (ce qui peut influencer sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour une estimation comptable donnée).

Il est probable que le processus suivi pour procéder aux estimations soit moins structuré dans les petites entités que dans les grandes. Il peut arriver que les petites entités où la direction participe de près à l'exploitation n'aient pas de descriptions détaillées de leurs procédures comptables, de documents comptables très élaborés ni de politiques écrites. L'absence de processus établi ne signifie toutefois pas que la direction soit incapable de fournir à l'auditeur des éléments sur lesquels s'appuyer pour vérifier l'estimation comptable.

Pour en savoir davantage, les praticiens devraient se reporter à l'étape 1 de l'*Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*

Quoi

Déterminer si les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude de mesure et représentent des risques importants

Exigences pertinentes : paragraphes 10 et 11 de la NCA 540.

Pourquoi

L'obligation d'évaluer le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable et de déterminer si elle donne lieu à des risques importants, vise :

- à aider l'auditeur à évaluer le risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives;
- à fournir une base sur laquelle s'appuyer pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui répondent adéquatement aux risques;
- à aider l'auditeur à évaluer la sensibilité de l'estimation comptable à un parti pris.

Si l'auditeur ne détermine pas correctement si une estimation comptable donne lieu ou non à des risques importants, il se peut qu'il ne réponde pas adéquatement à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, par exemple en ne procédant pas aux déterminations exigées par les paragraphes 15 à 17 de la NCA 540. L'auditeur qui ne met pas en œuvre les procédures de corroboration supplémentaires requises risque de ne pas obtenir d'éléments probants suffisants et appropriés.

Comment

Déterminer le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable

Les auditeurs devraient se reporter à l'étape 3 de l'*Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*, qui présente des indications détaillées sur les facteurs susceptibles d'influencer le degré d'incertitude de mesure, et une liste d'aspects que les auditeurs peuvent prendre en considération pour apprécier les risques d'anomalies significatives en évaluant le degré d'incertitude de mesure.

Le degré d'incertitude de mesure varie selon la nature de l'estimation comptable, la reconnaissance accordée à la méthode ou au modèle utilisé pour l'établir et la subjectivité des hypothèses retenues. Certaines estimations comptables peuvent comporter un degré d'incertitude de mesure relativement élevé, en particulier lorsqu'elles reposent dans une mesure importante sur des hypothèses. C'est le cas, par exemple :

- des estimations comptables liées à l'issue d'un procès;
- des estimations comptables en juste valeur portant sur des instruments financiers dérivés non cotés;
- des estimations comptables en juste valeur produites par un modèle hautement spécialisé ou alimenté par des hypothèses ou des variables qu'il est impossible d'observer sur un marché.

Les éléments des états financiers qu'il est nécessaire d'évaluer à la juste valeur ne comportent pas tous une incertitude de mesure. Toutefois, il peut exister une incertitude de mesure même lorsque la méthode d'évaluation et les données sont bien définies.

Pour déterminer si des estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude de mesure, l'auditeur peut penser aux exemples suivants :

- les estimations comptables qui laissent une place importante au jugement (c'est-à-dire l'issue d'un procès en cours ou le montant et les échéances de flux de trésorerie futurs qui dépendent d'événements futurs incertains éloignés dans le temps);
- les estimations comptables qui ne sont pas établies au moyen de méthodes d'évaluation reconnues;
- les estimations comptables pour lesquelles il existe dans les états financiers de la période précédente des estimations comptables comparables dont l'examen par l'auditeur révèle un écart considérable entre l'estimation initiale et le dénouement réel;
- les estimations comptables en juste valeur produites par un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité elle-même ou n'utilisant pas de variables observables (voir le paragraphe A1 de la NCA 540).

L'évaluation des risques selon la NCA 315 exige que l'auditeur détermine si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un risque important. Les risques importants exigent une attention particulière dans le cadre de la mission, y compris la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires. En ce qui a trait aux estimations comptables, les auditeurs doivent déterminer si celles

qui comportent un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants, et mettre en œuvre les procédures de corroboration complémentaires précisées à la NCA 540 pour répondre de manière appropriée à ces risques.

Déterminer si une estimation comptable comportant un degré élevé d'incertitude de mesure donne lieu à un risque important

Si l'auditeur établit qu'une estimation comptable comporte un degré élevé d'incertitude de mesure, il doit alors déterminer si, selon son jugement, cette estimation comptable donne lieu à un risque important. Cette conclusion repose sur le jugement professionnel. Lorsqu'il détermine si, selon son jugement, les risques sont des risques importants, l'auditeur est tenu, en vertu du paragraphe 28 de la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, d'examiner au moins :

- a) si le risque est un risque de fraude;
- b) si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière;
- c) la complexité des opérations;
- d) si le risque est associé à des opérations importantes conclues avec des parties liées;
- e) le degré de subjectivité que comporte l'évaluation des informations financières concernant le risque, en particulier dans les cas où l'évaluation fait intervenir un large intervalle d'incertitude de mesure;
- f) si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles.

On trouvera des informations supplémentaires aux étapes 2 à 6 et 8 de l'*Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*

Indices d'un parti pris possible de la direction

Quoi

Détecter les indices de parti pris possible lors de l'examen des jugements portés et des décisions prises par la direction dans l'établissement des estimations comptables

Exigence pertinente : paragraphe 21 de la NCA 540.

Pourquoi

Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur prenne connaissance de jugements et de décisions de la direction qui présentent des indices d'un parti pris possible. Ces indices peuvent l'amener à se demander si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en œuvre en conséquence demeurent appropriées, et l'obliger à apprécier les conséquences sur le reste de l'audit. Les indices d'un parti pris de la direction peuvent même avoir une incidence sur sa conclusion quant à savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, comme il est décrit dans la NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*.

Comment

L'auditeur examine les jugements que la direction a portés et les décisions qu'elle a prises lorsqu'elle a procédé aux estimations comptables en appréciant la situation dans son ensemble et en tenant compte de toutes les estimations comptables. Il n'est pas nécessairement facile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un solde de compte. Il se peut que le parti pris ne soit détectable que par un examen d'ensemble d'un groupe d'estimations comptables ou de toutes les estimations comptables. L'exercice de l'esprit critique dans l'audit des estimations comptables consistera pour l'auditeur à adopter une attitude l'amenant à faire preuve de scepticisme, à être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, y compris aux éléments probants qui en contredisent d'autres, et à n'accepter aucun élément probant sans d'abord s'interroger sur sa valeur.

Voici des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction en ce qui concerne les estimations comptables :

- modification d'une estimation comptable ou changement de méthode d'estimation sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement dans les circonstances;
- utilisation, pour l'établissement des estimations comptables en juste valeur, d'hypothèses propres par l'entité, qui s'avèrent aller à l'encontre des hypothèses observables du marché;
- choix ou élaboration d'hypothèses importantes aboutissant à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction;
- choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

On trouvera des informations supplémentaires aux étapes 6 et 8 de l'*Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*

Quelles sont les autres ressources utiles?

Publications

Vous trouverez d'autres ressources sur le site de CPA Canada :

1. *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?*
2. *Bulletin Audit et certification – « Renforcer l'esprit critique »*
3. *L'audit d'états financiers contenant des montants déterminés au moyen de calculs actuariels (Guide)*
4. *Document d'information pour les clients à l'intention des auditeurs – « L'importance d'une communication bilatérale efficace entre l'auditeur et le client (les responsables de la gouvernance) »*
5. *Communication réussie avec les parties prenantes*

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent bulletin *Alerte audit et certification*, ou vos suggestions pour les prochains bulletins, 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

jgorgi@cpacanada.ca

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 bulletin *Alerte audit et certification* n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des Normes d'audit et de certification.

Tous droits réservés © 2014 Comptables Professionnels Agréés du Canada