

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

NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

SEPTEMBRE 2021

Audit des estimations comptables et des informations y afférentes selon la NCA 540 : quoi, pourquoi et comment?

NORME ABORDÉE

NCA 540, Audit des estimations comptables et des informations y afférentes

Quels que soient le type et la taille de l'entité, la direction doit souvent établir des estimations comptables parce que des montants devant figurer dans les états financiers ne sont pas directement observables. Les estimations comptables comportent toutes un certain degré d'incertitude, en raison des limites inhérentes aux connaissances de la direction ou aux données, dont découlent nécessairement une part de subjectivité et une variabilité des résultats de l'évaluation. En plus d'être subjectives, les estimations comptables peuvent se révéler complexes.

Ces caractéristiques des estimations comptables ont des conséquences importantes pour l'audit des états financiers, étant donné que les incidences de l'incertitude d'estimation, de la complexité, de la subjectivité ou des autres facteurs de risque inhérent sur l'évaluation de ces montants en numéraire influent sur leur vulnérabilité aux anomalies.

La NCA 540, *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes. L'objectif de l'auditeur qui applique cette NCA est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes figurant dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. La NCA 540 s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019.

Points importants à prendre en considération lors de l'utilisation du présent outil

Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* (l'outil) :

- aide à mettre en œuvre la NCA 540 en tenant compte des modifications importantes apportées à la version précédente de la NCA. Il s'applique à l'audit des états financiers de tout type d'entité, quelle que soit la nature, la taille ou la complexité de celle-ci, que ses estimations comptables soient simples ou complexes, ou que le risque d'anomalies significatives soit important ou non;
- donne un aperçu des étapes et des questions connexes dont l'auditeur doit tenir compte dans le cadre de l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes. On y aborde surtout les questions pour lesquelles des clarifications sont le plus susceptible d'être nécessaires. Des suggestions sont faites quant au « quoi », au « pourquoi » et au « comment ». Celles-ci ne sont pas exhaustives, des considérations supplémentaires, ou d'un autre ordre, pouvant s'appliquer selon les circonstances de la mission. Le choix des procédures particulières que le professionnel en exercice décide de mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la NCA 540 et des autres NCA pertinentes relève du jugement professionnel;
- ne dispense pas l'auditeur de lire la NCA 540 dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs;
- doit être utilisé conjointement avec d'autres documents ne faisant pas autorité, par exemple :
 - la page [Implementation Support for ISA 540 \(Revised\) Accounting Estimates](#), de l'IFAC, qui contient des liens vers différents documents, notamment des vidéos qui présentent un aperçu de la norme et traitent de son adaptabilité, de l'évaluation des risques et des facteurs de risque inhérent, et de l'esprit critique,
 - la [présentation \(en anglais\) de la norme ISA 540 \(révisée\)](#) par le membre de l'IAASB qui préside le groupe de travail sur la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée), dans laquelle il expose les questions d'intérêt public traitées dans la norme révisée, les principales modifications apportées et les activités prévues du groupe de travail,
 - deux [jeux de diapositives \(en anglais\) portant sur la norme ISA 540 \(révisée\)](#), sur lesquels peuvent s'appuyer les membres de l'IAASB, les normalisateurs nationaux, les auditeurs, les autorités de réglementation et autres pour faire connaître la [norme ISA 540 \(révisée\)](#) dans leur pays respectif, le premier jeu de diapositives donnant un aperçu général de la norme ISA 540 (révisée), et le second donnant un aperçu plus détaillé des modifications,
 - la publication [At a Glance](#), de l'IAASB, où sont résumés les principaux changements apportés à la norme ISA 540 (révisée),
 - les [exemples illustratifs \(en anglais\) de l'application de la norme ISA 540 \(révisée\) à l'audit d'une estimation comptable simple et d'une estimation comptable complexe](#) ainsi qu'à [l'audit des estimations de pertes de crédit attendues](#), conçus pour montrer comment répondre à certaines exigences de la norme pour des estimations comptables présentant des caractéristiques et des degrés de complexité divers,
 - le [Document d'information pour les clients d'audit de CPA Canada](#), conçu pour aider ceux-ci à mieux comprendre comment se fait l'audit suivant la NCA 540 révisée.

Le présent outil vise en premier lieu à aider les auditeurs à acquérir une compréhension des exigences de la NCA 540 (ce qu'elles sont, leur raison d'être et leurs modalités d'application) et vient compléter les autres informations présentées dans des publications ne faisant pas autorité qui portent sur des questions traitées dans cette norme.

Format et contenu du présent outil

[Annexe 1 – Diagramme de l'IAASB : Exigences de la norme ISA 540 \(révisée\)*](#)

- Présentation de la façon dont s'enchaînent les exigences de la norme ISA 540.
- Numérotation des étapes illustrées dans le diagramme pour faciliter le renvoi à l'Annexe 2.

[Annexe 2 – Tableau de 10 étapes](#)

- Résumé des principaux aspects des exigences de la NCA 540 et autres considérations relatives aux exigences (« quoi »), à leur raison d'être (« pourquoi ») et à leur application en pratique (« comment »).
- Indication dans des encadrés des principales modifications apportées par rapport à la version précédente de la NCA 540. Ces modifications sont décrites dans la [publication *At a Glance* de l'IAASB traitant de la norme ISA 540 \(révisée\)](#).

[Annexe 3 – Diagramme de l'IAASB : Les trois approches de test*](#)

- Aperçu des trois approches possibles pour mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard des estimations comptables.

[Annexe 4 – Diagramme de l'IAASB : Liens entre la norme ISA 540 \(révisée\) et les autres normes ISA*](#)

- Résumé des principaux liens entre la norme ISA 540 (révisée) et les autres normes ISA. Certaines exigences et autres indications de la norme ISA 540 (révisée) portent sur l'application des normes 315 (révisée), ISA 330, ISA 450 et ISA 500 ainsi que des autres normes ISA pertinentes en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes¹.

[Annexe 5 – Adaptabilité](#)

- Indications sur la mesure dans laquelle la NCA 540 est adaptable.

La NCA 540 s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. Par conséquent, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires (**tests des contrôles** et **procédures de corroboration**) dépendront de :

- l'incidence des facteurs de risque inhérent;
- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives connexes.

* Les diagrammes ont été élaborés par l'IAASB. Étant donné que la norme ISA 540 (révisée) a été adoptée à titre de NCA sans modification pour le Canada, les changements décrits dans ce document valent pour les deux normes.

Remarque : Le présent outil a été mis à jour par suite de la publication de la NCA 315 révisée, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, qui s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2021.

¹ NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*; NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*; NCA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*; NCA 500, *Éléments probants*.

Quelques questions d'ordre général à prendre en compte lors de la mise en œuvre de la NCA 540

Esprit critique

Il est nécessaire de faire preuve d'esprit critique dans tous les aspects de l'audit, y compris lors de l'audit des estimations comptables. Cette nécessité s'applique quelle que soit la nature, la taille ou la complexité des états financiers audités. Elle est particulièrement importante lorsque le risque inhérent est évalué comme étant élevé en raison d'un degré élevé d'incertitude d'estimation, de complexité, de subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Par ailleurs, l'exercice de l'esprit critique peut aider à déterminer les circonstances où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes est grande et à établir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre en réponse à ces circonstances.

Il n'existe sans doute pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique. Par exemple :

- la **manière** dont l'auditeur a fait appel à sa compréhension de l'entité et de son environnement (paragraphe 13 de la NCA 540) pour établir ses propres attentes à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes qui devraient être incluses dans les états financiers de l'entité, et la **comparaison** de ces attentes avec ce qui se trouve dans les états financiers préparés par la direction;
- la **manière** dont l'auditeur a conçu et mis en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires;
- la **manière** dont l'auditeur a pris en considération tous les éléments probants pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires;
- la **manière** dont l'auditeur a évalué les éléments probants obtenus lorsque certains d'entre eux corroborent les assertions de la direction **et** que d'autres les contredisent (l'auditeur peut consigner en dossier les jugements professionnels qu'il a portés pour formuler une conclusion quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus);
- la **manière** dont l'auditeur a pris en compte les indices d'un parti pris possible de la direction.

Commentaires

Dans une démarche d'amélioration continue et d'élaboration d'indications ne faisant pas autorité de haute qualité, nous aimerions recevoir vos commentaires ou questions au sujet des présentes indications. 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 prochaines publications, à :

Yasmine Hakimpour, CPA, CA

Directrice de projets, Audit et certification
Recherche, orientation et soutien
Comptables professionnels agréés du Canada
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2
Courriel : yhakimpour@cpacanada.ca

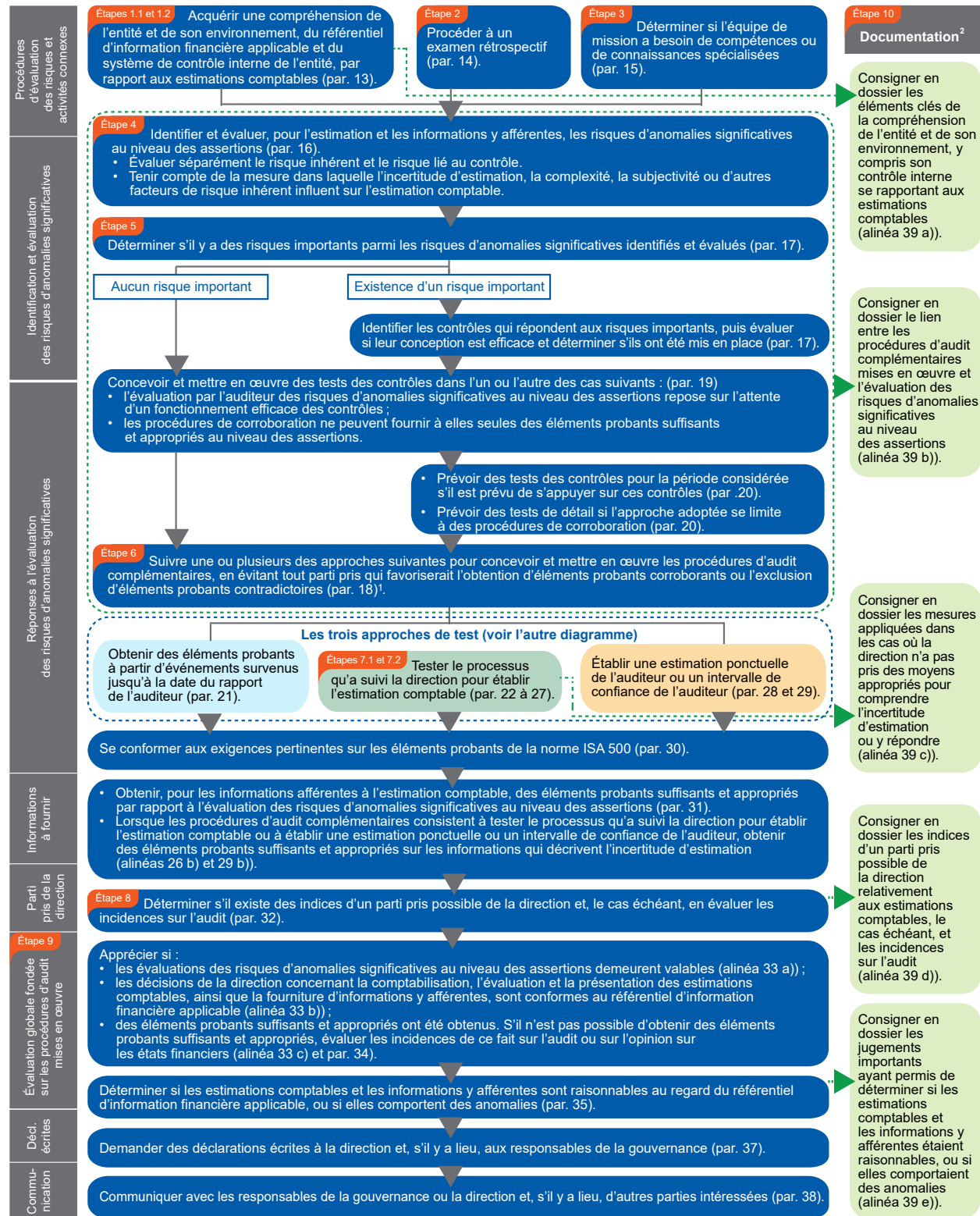
CPA Canada souhaite exprimer sa gratitude à l'auteur de la présente publication, Gregory Shields, CPA, CA, ainsi qu'au Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada, qui lui a prêté assistance dans la rédaction et la revue de la présente publication. Le Groupe consultatif est constitué de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, MNP et PwC.

Annexe 1 : Exigences de la norme ISA 540 (révisée)*

Norme ISA 540 (révisée) – Exigences



Le diagramme ci-dessous montre comment s'enchaînent les exigences de la norme ISA 540 (révisée).



*** Remarques**

1. Adaptabilité
 - La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires dépendront de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant (par. 3).
 - Les procédures que l'auditeur met en œuvre afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement doivent être suffisantes pour lui fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions (par. 13).
 - Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation, et tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants (par. 18).
 - Des indications sur la façon d'adapter les exigences de la norme se trouvent aux paragraphes A20 à A22, A63, A67 et A84 (par. A7).
2. Documentation
 - Les exigences de documentation spécifiques à l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes sont énoncées au paragraphe 39 de la norme ISA 540 (révisée). Voir aussi la norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer la documentation de l'audit des états financiers, et l'annexe de cette norme, qui indique les autres normes ISA contenant des exigences et des indications spécifiques en matière de documentation.
3. Numérotation des étapes illustrées dans le diagramme pour faciliter le renvoi à l'Annexe 2.

Annexe 2 : 10 étapes

ÉTAPE 1.1 Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité et aux informations y afférentes. [NCA 540, alinéas 13 a) à d)]

Lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, comme l'exige la NCA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension des points indiqués ci-après en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité. Les procédures qu'il met en œuvre afin d'acquérir cette compréhension doivent être suffisantes pour lui permettre d'obtenir des éléments probants qui fourniront une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Exigences et modalités d'application rehaussées et plus détaillées

Quoi

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable

- a) Les opérations de l'entité et les autres événements ou situations pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers, ou entraîner des changements dans ces estimations.
- b) Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables (notamment les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation à utiliser, ainsi que les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir) et leur application au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.
- c) Les facteurs réglementaires pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité, y compris, s'il y a lieu, les cadres réglementaires relatifs au contrôle prudentiel.
- d) La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité, selon sa compréhension des points mentionnés aux alinéas a) à c) ci-dessus.

Pourquoi

- Afin de faciliter l'établissement d'une base appropriée pour identifier et évaluer les risques que les estimations comptables puissent comporter des anomalies significatives. Ainsi, cette étape peut permettre de relever :
 - des opérations ou d'autres événements et situations touchés par des facteurs de risque inhérent qui accroissent le risque d'anomalies significatives;
 - des facteurs de risque qui ont changé de façon importante depuis l'audit précédent;
 - des modifications apportées aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou aux textes réglementaires.

La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction de la manière dont elle a appliqué les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables.

ÉTAPE 1.1 Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux estimations comptables de l'entité et aux informations y afférentes. [NCA 540, alinéas 13 a) à d)]**Comment**

- Déterminez si le référentiel d'information financière applicable :
 - prescrit des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation pour les estimations comptables;
 - précise les critères selon lesquels l'évaluation à la juste valeur est permise ou exigée, par exemple en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou à un passif;
 - précise les informations qu'il est obligatoire ou suggéré de fournir, notamment en ce qui concerne les jugements, les hypothèses ou d'autres sources d'incertitude d'estimation liée aux estimations comptables.
 - Procédez à des demandes d'informations auprès des personnes qui préparent et examinent les estimations comptables et de celles exerçant d'autres fonctions qui ont probablement connaissance des types d'opérations, des situations et des événements qui nécessitent de renouveler ou de modifier les estimations comptables.
 - Procédez à des demandes d'informations concernant les changements dans les activités de l'entité, y compris dans le contexte commercial et les technologies utilisées. Étayez les informations obtenues, lorsqu'il y a lieu, par l'observation, l'inspection et la lecture des documents pertinents. Par exemple, vous pouvez passer en revue les nouveaux contrats importants afin de déterminer s'ils contiennent des modalités susceptibles d'avoir une incidence sur les estimations comptables.
 - Mettez en œuvre des procédures analytiques pour faciliter le repérage des opérations et d'autres événements ou situations pertinents, notamment les relations inhabituelles ou inattendues.
-

ÉTAPE 1.2 Acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité en ce qui a trait à ses estimations comptables. [NCA 540, alinéas 13 e) à j)]

Quoi

Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité

Exigences et modalités d'application rehaussées et plus détaillées

- e) La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables.
- f) La manière dont la direction détermine et applique les compétences ou les connaissances spécialisées que nécessitent les estimations comptables, et identifie le besoin de recourir à un expert de son choix.
- g) La manière dont le processus d'évaluation des risques par l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre.
- h) Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, notamment :
 - i) le cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux estimations comptables et des informations y afférentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes;
 - ii) pour ces estimations comptables et les informations y afférentes, la manière dont la direction :
 - a) identifie les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et détermine la nécessité de les modifier, ce qui comprend la façon dont elle :
 - i) choisit ou conçoit, et applique les méthodes, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles,
 - ii) choisit les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et identifie celles qui sont importantes,
 - iii) choisit les données à utiliser,
 - b) acquiert une compréhension du degré d'incertitude d'estimation, notamment par la prise en compte de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation,
 - c) répond à l'incertitude d'estimation, notamment la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations y afférentes à inclure dans les états financiers.
- i) Les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction dont il est question au sous-alinéa 13 h)ii).
- j) La manière dont la direction examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.

Pourquoi

- Pour vous aider à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que vous mettez en œuvre.

ÉTAPE 1.2 Acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité en ce qui a trait à ses estimations comptables. [NCA 540, alinéas 13 e) à j)]

Comment

Pour appliquer les exigences de la NCA 315 liées aux estimations comptables, vous devez **acquérir une compréhension** de ce qui suit :

La surveillance et la gouvernance du processus d'information financière

- La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance mises en place par l'entité à l'égard du processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables, cette compréhension pouvant s'avérer utile pour évaluer :
 - si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
 - si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la taille de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne;
 - si les déficiences du contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne.
- Les compétences ou connaissances spécialisées qui sont nécessaires et qu'il faudra appliquer, le cas échéant.

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

- Comment la direction :
 - identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner des partis pris ou des fraudes de la part des personnes qui établissent les estimations comptables;
 - fait un suivi pour déterminer s'il est nécessaire d'apporter des changements aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, en tenant compte notamment des modifications apportées au référentiel d'information financière applicable ou de la nature, de la disponibilité et de la fiabilité des données, et, le cas échéant, comment elle répond à cette nécessité.

Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables

- La manière dont le système d'information (pour les catégories d'opérations importantes, les événements importants et les situations importantes liés aux estimations comptables [voir l'alinéa 25 a) de la NCA 315]) :
 - collecte et traite les informations utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables découlant d'opérations courantes et récurrentes ainsi que de celles découlant d'opérations non récurrentes ou inhabituelles;
 - permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

Le processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

- La manière dont la direction supervise et passe en revue les procédures visant à détecter et à corriger toute déficience dans la conception ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

ÉTAPE 1.2 Acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité en ce qui a trait à ses estimations comptables. [NCA 540, alinéas 13 e) à j)]

Les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction

- La manière dont la direction détermine le caractère approprié des données utilisées, qu'elles proviennent de sources internes ou externes.
- La question de savoir si la direction, au niveau hiérarchique approprié (et peut-être les responsables de la gouvernance), examine et approuve les hypothèses, les données et les méthodes utilisées.
- La séparation des tâches permettant d'assurer que les personnes qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables ne sont pas les mêmes que celles qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes.
- Lorsque la direction a recours à des outils informatiques pour établir les estimations comptables, les contrôles généraux informatiques et les contrôles du traitement de l'information liés, par exemple, à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction et du flux des données transitant par le système d'information de l'entité, au caractère approprié de toute modification des données et au maintien de l'intégrité et de la sécurité des données.

Vous pouvez acquérir une compréhension des composantes du système de contrôle interne susmentionnées par :

- des demandes d'informations auprès des membres concernés du personnel au sujet des procédures de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication des opérations ou du processus d'information financière de l'entité;
- l'inspection des manuels décrivant les politiques ou les processus ou d'autres documents portant sur les applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique de l'entité;
- l'observation de l'application des politiques ou des procédures par le personnel de l'entité;
- la sélection d'opérations et le suivi de leur cheminement dans les applications informatiques ou relativement à d'autres aspects de l'environnement informatique (test de cheminement).

Vous pouvez obtenir des éléments probants quant à la conception et à la mise en place des contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction (y compris celles associées à des risques importants) par :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité;
- l'observation de l'application de contrôles précis;
- l'inspection de documents et de rapports.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes à elles seules pour arriver à cette fin.

ÉTAPE 2. Procéder à un examen rétrospectif. (NCA 540, paragraphe 14)**Quoi**

- L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour la période considérée. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. Cet examen n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés quant aux estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés.

Pourquoi

- Les informations sur l'efficacité du processus suivi par la direction pour les estimations passées peuvent fournir des éléments probants sur la probabilité que le processus suivi pour les estimations de la période considérée soit efficace.
- Pour déterminer si les changements dans les estimations comptables de l'exercice précédent :
 - indiquent une anomalie;
 - doivent être communiqués dans les états financiers de la période considérée.
- Vous pouvez rechercher :
 - des éléments probants concernant des éléments comme les motifs des changements sur lesquels il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers;
 - des informations concernant la complexité des estimations comptables ou l'incertitude d'estimation qui leur est associée;
 - des informations concernant la vulnérabilité des estimations comptables à un parti pris possible de la direction ou donnant des indices d'un tel parti pris.

ÉTAPE 2. Procéder à un examen rétrospectif. (NCA 540, paragraphe 14)**Comment**

- L'examen peut porter sur les estimations comptables établies au cours d'un ou de plusieurs exercices, semestres ou trimestres précédents. La période couverte peut varier selon la période sur laquelle s'étale le dénouement d'une estimation comptable.
- Si des éléments probants indiquent que la direction n'a pas tenu compte d'informations pertinentes et fiables qui étaient à sa disposition ou qu'elle aurait pu obtenir au prix d'un effort raisonnable lors de l'établissement d'estimations comptables antérieures, un écart entre le dénouement d'une estimation comptable et l'estimation comptable faite par la direction peut constituer une anomalie.
- Déterminez si des indices indiquent qu'une ou plusieurs estimations comptables antérieures étaient empreintes d'un parti pris. Pour des raisons d'ordre pratique, l'examen des jugements et des hypothèses de la direction pour déterminer s'ils sont empreints d'un parti pris susceptible de constituer un risque d'anomalie significative résultant d'une fraude, selon les exigences du sous-alinéa 33 b)ii) de la NCA 240, peut se faire en même temps que l'examen exigé par la NCA 540².
- Des procédures analytiques peuvent être appliquées aux fins de l'examen. Elles peuvent être utiles lorsque les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes. Par exemple, il est possible d'identifier des tendances indiquant, de façon préliminaire, si les estimations comptables de l'exercice considéré paraissent raisonnables. En revanche, selon l'évaluation établie au cours d'un exercice précédent, un ou plusieurs risques inhérents d'anomalies significatives peuvent être plus élevés. En pareil cas, il peut être nécessaire de procéder à un examen rétrospectif plus détaillé, par exemple, dans la mesure où cela est faisable en pratique, en analysant la façon dont les données et les hypothèses importantes utilisées ont eu une incidence sur les estimations comptables antérieures.
- Examinez les dates sur la documentation pertinente (par exemple, les contrats et les procès-verbaux des réunions) pour déterminer le moment auquel la direction disposait d'informations pertinentes et fiables pour établir les estimations comptables antérieures ou le moment auquel elle aurait pu les obtenir au prix d'un effort raisonnable.

ÉTAPE 3. Déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées. (NCA 540, paragraphe 15)**Quoi**

En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus.

² NCA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers.*

ÉTAPE 3. Déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées. (NCA 540, paragraphe 15)

Pourquoi

- Les normes de contrôle qualité exigent que l'associé responsable de la mission s'assure que l'équipe de mission ainsi que les experts choisis par l'auditeur possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées qui sont nécessaires pour réaliser la mission d'audit et permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances.
- Dans certains cas, cela peut signifier que le cabinet n'est en mesure d'auditer les estimations comptables que dans l'une ou l'autre des éventualités suivantes :
 - l'équipe de mission compte :
 - un ou plusieurs membres possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en ce qui a trait à certains aspects des estimations comptables, à l'entreprise ou au secteur d'activité,
 - des experts internes choisis par l'auditeur possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit;
 - le cabinet utilise les travaux des experts externes choisis par l'auditeur.

Comment

La nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention des personnes possédant les compétences spécialisées peuvent varier tout au long de l'audit, selon les circonstances particulières. Il faut noter qu'un grand nombre d'estimations comptables ne nécessitent pas l'application de compétences ou de connaissances spécialisées. Par exemple, un simple calcul concernant l'obsolescence des stocks pourrait ne pas nécessiter de compétences ou de connaissances spécialisées.

Sont à prendre en considération :

- la question de savoir si votre équipe de mission possède déjà une compréhension et une expérience pratique de l'audit d'estimations comptables de nature et de complexité semblables;
- la question de savoir si la direction a (ou, selon votre évaluation, aurait dû avoir) engagé un ou plusieurs experts pour l'aider à :
 - développer et appliquer des concepts et des techniques (y compris des méthodes, des modèles et des hypothèses) afin de satisfaire aux exigences du référentiel d'information financière applicable,
 - interpréter certains types de données qui sont intrinsèquement difficiles à comprendre parce qu'ils nécessitent la compréhension de certaines notions commerciales ou juridiques complexes sur le plan technique,
 - trouver des solutions aux difficultés qui pourraient se poser en ce qui a trait à l'obtention de données à partir de différentes sources, au maintien de l'intégrité de ces données dans le cadre de l'application de la méthode, ou à la compréhension de leur pertinence et de leur fiabilité;

Le recours par la direction aux services d'experts peut indiquer que l'équipe de mission doit également utiliser les travaux d'un expert choisi par l'auditeur.
- la question de savoir si l'estimation comptable se rapporte à des situations, des opérations ou des événements inhabituels ou peu fréquents;

ÉTAPE 3. Déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées. (NCA 540, paragraphe 15)

- la nature de l'estimation comptable compte tenu du secteur d'activité de l'entité (par exemple, des estimations comptables se rapportant à un gisement minier, à des actifs agricoles, à des instruments financiers complexes, à des pertes de crédit dans le cas d'institutions financières, ou à des passifs d'assurance);
- le degré d'incertitude d'estimation;
- la complexité :
 - des méthodes ou modèles utilisés, notamment lorsque la direction a mis au point en interne un modèle et qu'elle possède relativement peu d'expérience dans ce domaine, ou qu'elle a recours à un modèle pour appliquer une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement particulier concerné,
 - des exigences du référentiel d'information financière applicable (par exemple, dans le cas de certaines estimations comptables, le référentiel d'information financière applicable exige l'utilisation de différentes sources de données historiques et prospectives ou de plusieurs hypothèses prévisionnelles ayant de multiples interrelations),
 - des technologies de l'information utilisées par l'entité aux fins de l'établissement des estimations comptables, et la mesure dans laquelle elle y a recours;
- la mesure dans laquelle il est nécessaire de faire appel au jugement pour sélectionner des données, poser des hypothèses et prendre des décisions à l'égard de questions dont ne traite pas le référentiel d'information financière applicable.

ÉTAPE 4. Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. (NCA 540, paragraphes 16 et 19)

Quoi

Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes et, ce faisant, évalue séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, comme l'exige la NCA 315, l'auditeur doit tenir compte de ce qui suit pour l'identification des risques d'anomalies significatives et pour l'évaluation du risque inhérent :

- a) le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables;
- b) la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur :
 - i) le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement des estimations comptables,
 - ii) le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

- Nouvelle exigence d'évaluer séparément les risques inhérents et les risques liés au contrôle au niveau des assertions
- Accent mis sur l'importance de la décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles

Mention explicite de la notion d'échelle de risque inhérent

Accent mis sur le concept clarifié de facteurs de risque inhérent (incertitude d'estimation, complexité, subjectivité, etc.)

ÉTAPE 4. Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. (NCA 540, paragraphes 16 et 19)

Comme l'exige la NCA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles;
- b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

En ce qui concerne les estimations comptables, les tests mis en œuvre par l'auditeur à l'égard de ces contrôles doivent être adaptés aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles.

Pourquoi

- Pour faciliter l'établissement d'une base appropriée pour la conception et la mise en œuvre de procédures de corroboration en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les risques importants, qui sont liés aux estimations comptables.
- Pour évaluer la probabilité qu'une anomalie se produise et l'ampleur qu'elle pourrait prendre, le cas échéant. Le degré de risque inhérent s'inscrit sur une échelle (« échelle de risque inhérent »). Les éléments probants fournis par les procédures de corroboration doivent être d'autant plus convaincants (pertinents et fiables) que le risque inhérent évalué se situe dans la partie supérieure de cette échelle.
- L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions s'appliquent également aux estimations comptables incluses dans les notes des états financiers.

Comment

- Pour évaluer le risque inhérent, vous devez utiliser les résultats des procédures mises en œuvre aux étapes 1 à 3 et procéder à des demandes d'informations et à des observations supplémentaires, et mettre en œuvre des procédures d'examen supplémentaires à l'égard des documents ainsi que d'autres procédures au besoin.
- Pour évaluer le risque lié au contrôle :
 - utilisez les techniques ou les méthodes d'audit que vous privilégiez;
 - demandez-vous si l'audit que vous prévoyez de réaliser implique que vous vous appuyiez sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Si des tests des contrôles ne sont pas mis en œuvre, il n'est pas possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour réviser à la baisse l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions en ce qui concerne une assertion particulière.

ÉTAPE 4. Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. (NCA 540, paragraphes 16 et 19)

- Voici des exemples de facteurs pouvant accroître ou diminuer le risque. Examinez si :
 - des contraintes nuisent à l'obtention de données fiables de sources externes ou limitent l'ampleur des connaissances que la direction peut acquérir sur l'objet de l'estimation comptable;
 - des données tirées d'événements passés peuvent être utiles pour prédire des dénouements futurs;
 - les méthodes employées par la direction exigent l'utilisation de données d'entrée non observables;
 - l'absence d'indications prescriptives dans le référentiel d'information financière applicable fait en sorte que la direction doit exercer une part considérable de jugement pour choisir les méthodes, les hypothèses et les sources de données. Cela peut accroître le degré de subjectivité lors de l'établissement d'une estimation comptable et la vulnérabilité de celle-ci aux anomalies résultant de partis pris involontaires ou volontaires de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent;
 - les personnes qui établissent et examinent les estimations comptables ont obtenu et appliqué les niveaux appropriés de compétences et de connaissances spécialisées, lorsque c'était nécessaire;
 - des événements survenus après la date de clôture peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour l'évaluation des risques. Ces informations peuvent vous amener à devoir réviser vos évaluations initiales.

ÉTAPE 5. Identifier et évaluer les risques importants, identifier les contrôles qui répondent à ces risques, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place. (NCA 540, paragraphes 17 et 20)

Quoi

L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués conformément au paragraphe 16 de la NCA 540. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit identifier les contrôles qui répondent à ce risque, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place.

Dans le cas d'un risque important lié à une estimation comptable, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre des tests des contrôles pour la période considérée si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail.

Pourquoi

- Vous devez obtenir des éléments probants plus convaincants pour répondre à un risque important, dont le risque que des informations financières mensongères résultent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables.
- Ces exigences sont déjà prescrites par la NCA 315 (sous-alinéa 26 a)i) et paragraphe 32) et la NCA 330 (paragraphes 15 et 21). Elles sont répétées dans la NCA 540 afin de rappeler l'importance de les appliquer lors de l'audit des estimations comptables.

ÉTAPE 5. Identifier et évaluer les risques importants, identifier les contrôles qui répondent à ces risques, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place. (NCA 540, paragraphes 17 et 20)**Comment**

- Les procédures mises en œuvre à l'étape 4 pour identifier et évaluer les risques inhérents vous aident à identifier et à évaluer les risques importants.
 - Tenez compte de l'incidence relative des facteurs de risque inhérent qui font en sorte que les risques se situent dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent.
 - Évaluez la vulnérabilité des estimations comptables et des informations y afférentes aux anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction, comme l'exige la NCA 240.
 - Déterminez si les estimations comptables et les informations y afférentes sont touchées par :
 - des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre qui nécessitent une attention particulière;
 - des opérations importantes avec des parties liées;
 - des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles.
 - Déterminez s'il est faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard d'une estimation comptable uniquement par la mise en œuvre de procédures de corroboration ou s'il est également nécessaire de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, le processus d'estimation est hautement automatisé et complexe.
-

ÉTAPE 6. Déterminer l'approche à suivre lors de la mise en œuvre des procédures de corroboration. (NCA 540, paragraphe 18)

Quoi

Comme l'exige la NCA 330, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Ces procédures doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :

- a) obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 21);
- b) tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (voir les paragraphes 22 à 27);
- c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur (voir les paragraphes 28 et 29).

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

Accent mis sur la planification et la mise en œuvre de procédures d'audit visant les méthodes, les données et les hypothèses pour répondre de façon appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et précisions fournies à cet égard

Pourquoi

- L'approche que vous décidez de suivre doit permettre de répondre de façon appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives et ainsi vous permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.
- Éviter tout parti pris dans l'obtention des éléments probants constitue un aspect important de l'exercice de l'esprit critique. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris, il est possible d'aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, vous n'êtes pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

ÉTAPE 6. Déterminer l'approche à suivre lors de la mise en œuvre des procédures de corroboration. (NCA 540, paragraphe 18)**Comment**

- Les trois approches peuvent être utilisées seules ou en combinaison pour l'audit de l'une ou de plusieurs des données, hypothèses ou méthodes utilisées par la direction.
 - Envisagez de suivre l'approche A si vous prenez connaissance du dénouement d'événements pertinents pour une estimation comptable avant la date de votre rapport de l'auditeur et que, par conséquent, l'incertitude d'estimation est minimale et ne devrait pas nécessiter la fourniture d'informations.
 - Envisagez de suivre l'approche B lorsque, par exemple :
 - votre expérience des audits précédents indique que le processus d'estimation suivi par la direction est vraisemblablement approprié;
 - l'estimation comptable est fondée sur une vaste population d'éléments de nature similaire, dont aucun, pris individuellement, n'est important;
 - le référentiel d'information financière applicable précise comment la direction est censée établir l'estimation comptable;
 - l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données.
 - Envisagez de suivre l'approche C s'il est peu probable que les autres approches, seules ou combinées, fournissent des éléments probants suffisants et appropriés et que vous disposez d'autres hypothèses ou sources de données pertinentes appropriées. Il peut être plus efficace d'établir une estimation ponctuelle, plutôt que de construire un intervalle de confiance, lorsque vous vous attendez à une faible variabilité des résultats raisonnablement possibles et que, par conséquent, vous pouvez établir une estimation ponctuelle avec un degré élevé de précision.
-

ÉTAPE 7.1 Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable. (N.B. : cette étape décrit l'approche B, qui porte sur la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques lorsqu'il n'est pas envisagé de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.) (NCA 540, paragraphes 22 à 25 et 31)³

Quoi

Lorsque l'auditeur teste le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable, il doit inclure – dans ses procédures d'audit complémentaires – des procédures conçues et mises en œuvre conformément aux paragraphes 23 à 26, de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les risques d'anomalies significatives liés :

- a) au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses importantes et des données que la direction a utilisées pour établir l'estimation comptable;
- b) à la manière dont la direction a choisi l'estimation ponctuelle et a préparé les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

Les procédures d'audit complémentaires doivent permettre de déterminer :

Méthodes, hypothèses importantes et données

- si les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées par la direction sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et des circonstances propres à l'entité, et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées;
- si les jugements portés aux fins du choix de la méthode, des hypothèses importantes et des données présentent des indices d'un parti pris possible de la direction.

Méthodes

- si l'intégrité des hypothèses importantes et des données a été maintenue dans le cadre de l'application de la méthode;
- si les calculs ont été appliqués conformément à la méthode et s'ils sont mathématiquement exacts;
- pour les modèles complexes, si les jugements portés l'ont été de façon uniforme et, s'il y a lieu :
 - si la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et est appropriée aux circonstances, et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport au modèle de la période précédente sont appropriées aux circonstances,
 - si les ajustements apportés aux données de sortie du modèle respectent l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et sont appropriés aux circonstances.

Hypothèses importantes

- si, selon la connaissance acquise au cours de l'audit, les hypothèses importantes utilisées par la direction sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables, ou avec les hypothèses connexes utilisées dans les autres secteurs d'activité de l'entité;
- s'il y a lieu, si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire.

³ Pour en savoir plus sur l'utilisation des approches A et C ou leur combinaison, voir la FAQ de l'IAASB sur la norme ISA 540 (à venir).

ÉTAPE 7.1 Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable. (N.B. : cette étape décrit l'approche B, qui porte sur la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques lorsqu'il n'est pas envisagé de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.) (NCA 540, paragraphes 22 à 25 et 31)³

Données

- si les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances;
- si la direction a adéquatement compris et interprété les données, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles.

Informations à fournir

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux informations à fournir sur les estimations comptables, autres que celles concernant l'incertitude d'estimation (voir l'étape 7.2).

Pourquoi

- Pour répondre de façon appropriée à l'évaluation des risques et, par conséquent, vous permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant si les estimations comptables et les informations y afférentes résultant du choix et de l'application, par la direction, de méthodes, d'hypothèses importantes et de données sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.
- Des modifications arbitraires dans les méthodes, les hypothèses importantes ou les sources de données peuvent être l'indice d'un parti pris possible de la direction et d'un risque d'anomalies significatives.

Comment

Méthodes, hypothèses importantes, données et informations à fournir

- Demandes d'informations auprès de la direction au sujet des raisons qu'elle avance pour justifier le choix d'approches particulières pour établir les estimations comptables et préparer les informations y afférentes.
- Examen de la documentation fournie par la direction relativement à ses processus.
- Examen des contrats pertinents.

Méthodes ou modèles

- Lorsque la direction a constaté que l'application de différentes méthodes aboutissait à une fourchette d'estimations comptables considérablement divergentes, déterminez la manière dont elle a analysé les raisons de ces divergences.
- Pour les modèles complexes, déterminez la manière dont la direction a validé le modèle avant de l'utiliser et a procédé à des réexamens périodiques permettant de vérifier qu'il est toujours adapté à son objectif.

ÉTAPE 7.1 Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable. (N.B. : cette étape décrit l'approche B, qui porte sur la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques lorsqu'il n'est pas envisagé de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.) (NCA 540, paragraphes 22 à 25 et 31)³

Hypothèses importantes

- Les hypothèses importantes s'entendent des hypothèses qui affecteraient de manière significative le montant de l'estimation comptable si elles étaient modifiées dans une mesure raisonnable.
- Une analyse de sensibilité peut s'avérer utile pour démontrer dans quelle mesure le montant de l'estimation comptable varie en fonction d'une ou de plusieurs des hypothèses utilisées aux fins de l'établissement de cette estimation.
- Une analyse de sensibilité peut également aider l'auditeur à identifier les hypothèses les plus sensibles, ce qui lui permettra d'élaborer une réponse d'audit appropriée – en d'autres termes, plus la sensibilité est importante, plus les éléments probants à l'appui doivent être convaincants.
- Examinez dans quelle mesure, par le passé, la direction a donné suite à ses intentions déclarées.
- Passez en revue les documents tels que les projets écrits, les budgets officiellement approuvés, les autorisations, les procès-verbaux.
- Évaluez les engagements contractés par l'entité et les restrictions de nature légale, réglementaire ou contractuelle qui peuvent avoir une incidence sur la faisabilité des plans d'action de la direction sur lesquels sont basées les hypothèses.

Données

- Vérifiez l'exactitude et l'exhaustivité des données en sélectionnant un échantillon de données (ou en ayant recours à une procédure automatisée permettant de sélectionner la totalité des données pertinentes).
- Il se peut notamment que vous deviez vous demander si toutes les modifications voulues – et seulement ces modifications – ont été apportées aux données pendant des activités comme l'entrée, l'enregistrement, l'extraction, la transmission ou le traitement.

Informations à fournir

Les informations à fournir peuvent notamment avoir trait aux raisons avancées par la direction pour justifier le choix de méthodes, hypothèses et données particulières et à l'incidence des modifications apportées par rapport aux périodes précédentes.

ÉTAPE 7.2 Évaluer le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation. Cette étape décrit l'approche B où il n'est pas envisagé de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. (NCA 540, paragraphes 26 et 27)

Quoi

Pour l'application des exigences du paragraphe 22, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, la direction a pris des moyens appropriés pour :

- a) comprendre l'incertitude d'estimation;
- b) répondre à l'incertitude d'estimation en choisissant une estimation ponctuelle appropriée et en préparant les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

ÉTAPE 7.2 Évaluer le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation. Cette étape décrit l'approche B où il n'est pas envisagé de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. (NCA 540, paragraphes 26 et 27)

Lorsque l'auditeur juge, d'après les éléments probants obtenus, que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre, il doit :

- a) demander à la direction de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre, que ce soit en reconsidérant l'estimation ponctuelle qu'elle a choisie ou en envisageant la fourniture d'informations supplémentaires sur l'incertitude d'estimation, et évaluer la ou les réponses de la direction conformément au paragraphe 26;
- b) dans le cas où il détermine que la réponse de la direction à sa demande ne constitue pas une mesure suffisante par rapport à l'incertitude d'estimation, établir, dans la mesure où cela est faisable en pratique, une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur conformément aux paragraphes 28 et 29;
- c) évaluer s'il existe une déficience du contrôle interne et, le cas échéant, la communiquer conformément à la NCA 265.

Pourquoi

- Pour répondre de façon appropriée à l'évaluation des risques et ainsi vous permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la question de savoir si l'estimation comptable résultant du choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.

Comment

- Outre les procédures et les considérations mentionnées aux sections « Quoi » et « Comment » de l'étape 7.1, déterminez :
 - si les variables liées à un actif ou à un passif utilisées pour en estimer la juste valeur (variables d'évaluation) étaient appropriées et exhaustives;
 - si l'estimation ponctuelle de la direction a été choisie adéquatement parmi la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;
 - le cas échéant, si la direction a suivi les exigences du référentiel d'information financière applicable qui prescrivent comment choisir un montant parmi les résultats raisonnablement possibles.
- Pour évaluer le caractère raisonnable des informations sur l'incertitude d'estimation, utilisez essentiellement les mêmes facteurs que pour l'audit des estimations comptables comptabilisées dans les états financiers.

ÉTAPE 8. Déterminer s'il existe des indices d'un parti pris possible de la direction et, le cas échéant, en évaluer les incidences sur l'audit. (NCA 540, paragraphe 32)

Quoi

L'auditeur doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit. Dans le cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse.

ÉTAPE 8. Déterminer s'il existe des indices d'un parti pris possible de la direction et, le cas échéant, en évaluer les incidences sur l'audit. (NCA 540, paragraphe 32)**Pourquoi**

- La direction peut exercer une part considérable de jugement pour établir les estimations comptables et préparer les informations y afférentes. Les jugements sont susceptibles d'être teintés de parti pris, ce qui peut accroître le risque d'anomalies significatives, notamment les anomalies significatives résultant de fraudes.

Comment

- Envisagez d'élaborer un outil ou un modèle comprenant toutes les estimations comptables, qui vous aidera à rechercher les tendances dans la façon dont la direction établit ses estimations comptables et prépare les informations y afférentes.
- Entretenez-vous avec la direction des indices d'un parti pris possible détectés et mettez en œuvre d'autres procédures pour obtenir des éléments probants sur les incidences des indices.
- Lors de votre évaluation, examinez des groupes d'estimations comptables ou l'ensemble des estimations comptables, étant donné que, lorsqu'elles sont prises individuellement, les estimations peuvent sembler raisonnables. Déterminez si :
 - l'appréciation que fait la direction de la nécessité de modifier une estimation est dénuée de fondement objectif;
 - les jugements que la direction a portés et les décisions qu'elle a prises vont dans le sens de ses objectifs; par exemple, il se peut que la direction établisse des estimations ponctuelles qui aboutissent à des chiffres favorables parce qu'elles ont systématiquement tendance à se trouver à l'une des extrémités de la fourchette de résultats raisonnablement possibles;
 - le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle est révélateur d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

ÉTAPE 9. Procéder à une évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre. (NCA 540, paragraphes 33 à 35)

Quoi

Lorsqu'il applique la NCA 330 aux estimations comptables, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si :

- a) les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables, notamment quand des indices d'un parti pris possible de la direction ont été détectés;
- b) les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
- c) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.

Aux fins de l'évaluation exigée à l'alinéa 33 c), l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la NCA 705.

Resserrement des exigences de « prise de recul », y compris la nécessité de tenir compte des éléments probants corroborants et contradictoires obtenus

L'auditeur doit déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies. La NCA 450 fournit des indications à l'auditeur sur la façon de distinguer les types d'anomalies (factuelles, liées au jugement ou extrapolées) pour les besoins de l'évaluation qu'il doit faire de l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers.

Pourquoi

- Une évaluation globale vous aide à déterminer si, par exemple :
 - vous avez obtenu des éléments probants suffisants et appropriés lorsque votre évaluation des risques a changé au cours de l'audit. Par exemple, il se peut que vous ayez découvert que le risque lié à une estimation comptable est plus élevé sur l'échelle de risque inhérent que ce que vous aviez évalué initialement. Une évaluation globale vous aidera à déterminer si les changements que vous avez apportés aux procédures d'audit en réponse au risque plus élevé vous ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - vous avez obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère raisonnable des montants compris dans votre intervalle de confiance lorsque, par exemple, cet intervalle contient plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble;
 - les exigences du référentiel d'information financière applicable ont été respectées. Par exemple, si la direction n'a pas comptabilisé une estimation comptable, il peut être utile de réévaluer si les critères de comptabilisation énoncés dans le référentiel d'information financière applicable ont bien été respectés;
 - les anomalies ont été détectées de façon appropriée, y compris celles pouvant constituer des indices de fraude;
 - les informations fournies sont appropriées, y compris celles sur l'incertitude d'estimation, et étayées par des éléments probants suffisants et appropriés.

ÉTAPE 9. Procéder à une évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre. (NCA 540, paragraphes 33 à 35)

Comment

- Déterminez si les informations dont vous avez pris connaissance diffèrent sensiblement des informations ayant servi à votre évaluation des risques. Par exemple, il se peut que vous découvriez qu'une estimation comptable est bien plus complexe que vous ne le pensiez au départ. Par conséquent, vous pourriez conclure que le risque inhérent devrait être réévalué comme étant élevé sur l'échelle de risque inhérent.
- Lorsque les éléments probants que vous avez obtenus indiquent qu'un large intervalle de confiance à l'égard d'une estimation comptable est approprié dans les circonstances, vous devez réévaluer si vous avez bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère raisonnable des montants compris dans cet intervalle.
- Lorsque les éléments probants que vous avez obtenus viennent étayer une estimation ponctuelle qui diffère de celle de la direction, l'écart constitue une anomalie. Lorsque les éléments probants que vous avez obtenus viennent étayer un intervalle de confiance qui ne comprend pas l'estimation ponctuelle de la direction, l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité de l'intervalle de confiance étayé par les éléments probants que vous avez obtenus qui s'en rapproche le plus constitue une anomalie.
- Examinez les anomalies détectées afin de relever les indices d'un parti pris possible de la direction que vous n'avez peut-être pas relevés antérieurement.

ÉTAPE 10. Consigner en dossier les travaux d'audit. (NCA 540, paragraphe 39)

Quoi

L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit :

- a) les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables;
- b) le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons (qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle) qui sous-tendent cette évaluation;
- c) la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre;
- d) les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32;
- e) les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

Pourquoi

- Pour fournir des éléments probants indiquant que votre audit a été planifié et réalisé selon la NCA 540 et d'autres NCA applicables et que vous avez fait preuve d'esprit critique.
- Pour permettre la revue de vos travaux et fournir un dossier des points importants pour les audits futurs.

ÉTAPE 10. Consigner en dossier les travaux d'audit. (NCA 540, paragraphe 39)

Comment

- Outre les exigences de documentation de la NCA 540 (susmentionnées), l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences et indications de la NCA 230, et aux exigences de documentation de la NCA 315 et de la NCA 330.
 - L'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier comment il a tenu compte de chaque facteur de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour chacune des estimations comptables.
-

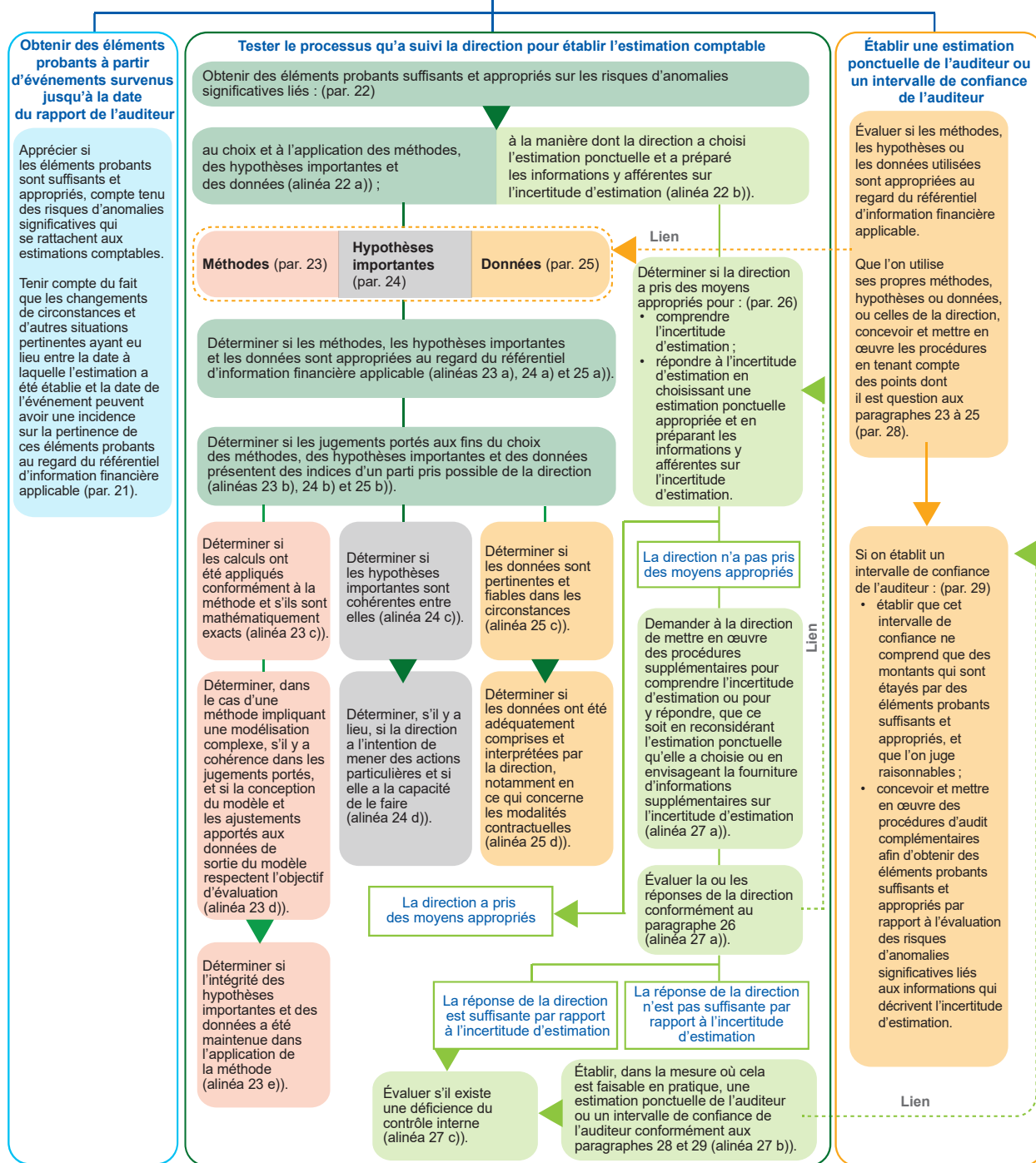
Annexe 3 : Les trois approches de test

Norme ISA 540 (révisée) – Les trois approches de test

IAASB

Le diagramme ci-dessous donne un aperçu des principales exigences concernant les trois approches de test et des liens entre celles-ci.

Suivre une ou plusieurs des approches suivantes pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires, en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires (par. 18)*.



*** Note : Adaptabilité**

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur dépendent, par exemple : (par. A84)

- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, qui a une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée;
- des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Annexe 4 : Liens entre la norme ISA 540 (révisée) et les autres normes ISA

Liens entre la norme ISA 540 (révisée) et les autres normes ISA

IAASB

La norme ISA 540 (révisée) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle comporte des exigences et des indications sur l'application des autres normes ISA pertinentes en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Le diagramme ci-dessous montre l'interrelation entre les exigences de la norme ISA 540 (révisée) et celles d'autres normes ISA pour aider les auditeurs à comprendre les principaux liens et à appliquer toutes les exigences pertinentes relativement à l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Norme ISA 540 (révisée)

Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables (par. 13).

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (par. 19 à 27).

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Norme ISA 540 (révisée)

Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes et, ce faisant, évaluer séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, comme l'exige la NCA 315 (par. 16).

- Tenir compte de la mesure dans laquelle l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent influent sur l'estimation comptable.

Déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués (par. 17).

Identifier les contrôles qui répondent aux risques importants, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place (par. 17).

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, évaluer le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies. Ce faisant, se demander comment, et dans quelle mesure, les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies (par. 31).

Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, évaluer le risque lié au contrôle. Dans le cas contraire, l'évaluation du risque d'anomalies significatives correspond à celle du risque inhérent (par. 34).

Déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives évalués (par. 32).

Identifier les contrôles qui répondent aux risques importants, puis évaluer si leur conception est efficace et déterminer s'ils ont été mis en place (alinéa 26 a) et sous-alinéa 26 a)i)).

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

Norme ISA 540 (révisée)

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation (par. 18).

Tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants (par. 18).

Concevoir et mettre en œuvre des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'un ou l'autre des cas suivants : (par. 19)

- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ;
- les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que l'auditeur s'appuie sur l'efficacité des contrôles (par. 19).

Dans le cas d'un risque important : (par. 20)

- prévoir des tests des contrôles pour la période considérée si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles ;
- prévoir des tests de détail si l'approche adoptée se limite à des procédures de corroboration.

Norme ISA 330

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (par. 6).

Tenir compte des raisons qui sous-tendent cette évaluation, y compris la probabilité et l'ampleur des anomalies compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations importante, du solde de compte important ou de l'information fournie importante, et l'évaluation du risque lié au contrôle (alinéa 7 a)).

Obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que le risque est considéré comme élevé (alinéa 7 b)).

Concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information significative (par. 18).

Concevoir et mettre en œuvre des tests d'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'un ou l'autre des cas suivants : (par. 8)

- l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

Obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que l'auditeur s'appuie sur l'efficacité des contrôles (par. 9).

Si l'intention est de s'appuyer sur les contrôles relatifs à un risque important, tester ces contrôles au cours de la période considérée (par. 15).

Pour chaque risque important, mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail (par. 21).

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (suite)

Norme ISA 540 (révisée)

Trois approches de test

Obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (par. 21).

Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (par. 22 à 27).

Établir une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur (par. 28 et 29).

Se conformer aux exigences pertinentes sur les éléments probants de la norme ISA 500 (par. 30).
Les exigences des paragraphes 21 à 29 de la norme ISA 540 (révisée) peuvent aider à évaluer conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500 le caractère approprié des travaux d'un expert choisi par la direction comme éléments probants pour l'assertion concernée (par 30).

Norme ISA 330

Indépendamment de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, concevoir et mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information fournie significative (par. 18).

Norme ISA 500

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (par. 6).

Tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, y compris de celles provenant d'une source d'informations externe et des travaux d'un expert choisi par la direction (par. 7 à 9).

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre

Norme ISA 540 (révisée)

Apprécier si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables (alinéa 33 a)).

Apprécier si les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, sont conformes au référentiel d'information financière applicable (alinéa 33 b)).

Norme ISA 330

Apprécier si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables (par. 25).

Apprécier si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable (par. 24).

Apprécier si les états financiers se montrent appropriés sur le plan : (par. 24)

- du classement et de la description des divers éléments de l'information financière ainsi que des opérations, événements et conditions sous-jacents ;
- de la présentation, de la structure et du contenu.

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (suite)

Norme ISA 540 (révisée)

Apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus (alinéa 33 c)).

S'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur l'opinion sur les états financiers (par. 34).

Tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires (par. 34).

Déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies (par. 35).

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, évaluer si la direction a fourni les informations qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle (alinéa 36 a)).

Dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, évaluer si les informations fournies sont celles qui sont nécessaires pour que les états financiers ne soient pas trompeurs (alinéa 36 b)).

Norme ISA 330

Conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis (par. 26).

Norme ISA 705 (révisée)

Exprimer une opinion modifiée lorsque les états financiers ne sont pas exempts d'anomalies significatives ou lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (par. 6).

Déterminer le type d'opinion modifiée à exprimer (par. 7 à 15).

Respecter la forme et le contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée (par. 16 à 29).

Norme ISA 330

Tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers (par. 26).

Évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable (par. 24).

Norme ISA 700 (révisée)

Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, déterminer s'ils donnent une image fidèle (par. 14).

Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, s'entretenir avec la direction si les états financiers sont trompeurs (par. 19).

Déclarations écrites

Norme ISA 540 (révisée)

Demander des déclarations écrites à la direction et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance (par. 37).

Norme ISA 580

Demander des déclarations écrites à la direction et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance (par. 6 et 9).

Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées

Norme ISA 540 (révisée)

Communiquer avec les responsables de la gouvernance ou la direction et, s'il y a lieu, d'autres parties intéressées (par. 38).

Norme ISA 260 (révisée)

Communiquer aux responsables de la gouvernance son point de vue sur les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité (alinéa 16 a)).

Norme ISA 265

Communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne (par. 9).

Documentation

Norme ISA 540 (révisée)

- Consigner en dossier les éléments clés de la compréhension acquise par l'auditeur de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne qui se rapporte aux estimations comptables (alinéa 39 a)).
- Consigner en dossier le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (alinéa 39 b)).
- Consigner en dossier les mesures appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre (alinéa 39 c)).
- Consigner en dossier les indices d'un parti pris possible de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et les incidences sur l'audit (alinéa 39 d)).
- Consigner en dossier les jugements importants ayant permis de déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables, ou si elles comportaient des anomalies (alinéa 39 e)).

Norme ISA 230

Préparer une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, leurs résultats et les questions importantes relevées au cours de l'audit (par. 8).

Consigner en dossier les caractéristiques distinctives des éléments testés, qui a effectué les travaux d'audit et à quelle date ils ont été achevés, et qui a passé en revue les travaux ainsi que la date de cette revue (par. 9).

Consigner en dossier les entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes (par. 10).

Consigner en dossier le traitement accordé aux incohérences dans les cas où des informations ne concordaient pas avec les conclusions définitives sur une question importante (par. 11).

Annexe 5 : Adaptabilité

Adaptabilité

La NCA 540 s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. Par conséquent, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires (**tests des contrôles** et **procédures de corroboration**) dépendront de :

- l'incidence des facteurs de risque inhérent;
- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives connexes.

Incidence des facteurs de risque inhérent

Mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent (l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou autres) influent sur l'estimation comptable :

Dans une moindre mesure	Dans une plus large mesure
<p>Les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (tests des contrôles et procédures de corroboration) devraient être moins poussées.</p>	<p>Les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (tests des contrôles et procédures de corroboration) devraient être beaucoup plus poussées.</p>
<p>Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il y a peu d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables. • Il se peut que les obligations d'information financière applicables soient simples à remplir. • Il se peut qu'il n'existe pas de facteurs réglementaires pertinents. • Il se peut que l'établissement des estimations comptables ne nécessite pas que la direction porte des jugements importants. • Il se peut que le processus d'établissement des estimations comptables soit simple. • Les contrôles identifiés de la composante « activités de contrôle » sont moins nombreux. • L'entité dispose d'un système d'information simple avec moins de contrôles. 	<p>Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'entité compte un nombre important d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables. • Il est difficile de remplir les obligations d'information financière applicables. • Il existe quelques facteurs réglementaires pertinents applicables à l'entité. • Il se peut que l'établissement des estimations comptables nécessite que la direction porte des jugements importants. • Le processus d'établissement des estimations comptables implique l'utilisation de modèles complexes. • L'entité a mis en place un système d'information sophistiqué avec des contrôles poussés.

Dans une moindre mesure	Dans une plus large mesure
<p>Les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement moins poussées et pourront consister principalement en des demandes d'informations à des membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers et en des tests de cheminement (par exemple, l'inspection ou l'observation) du processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations comptables.</p>	<p>Les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement différentes ou plus poussées que lorsque le degré d'incertitude d'évaluation est très faible.</p> <p>Par ailleurs, l'auditeur peut aussi conclure qu'il est nécessaire d'ajouter des compétences ou des connaissances spécialisées (par exemple, en intégrant un nouveau membre dans l'équipe ou en faisant appel à un auditeur choisi par l'auditeur).</p>
<p>L'auditeur peut établir qu'il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre des tests des contrôles, ou a décidé de ne pas le faire.</p>	<p>L'auditeur peut établir que les procédures de corroboration ne sont pas suffisantes à elles seules et devra par conséquent mettre en œuvre des tests des contrôles.</p>
<p>Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur sont adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Par exemple, le risque inhérent peut être évalué comme étant plus faible selon la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Par conséquent, les éléments probants n'ont pas à être aussi convaincants (voir la section « Évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives connexes » ci-dessous).</p>	<p>Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur sont adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Par exemple, le risque inhérent peut être évalué comme étant plus élevé selon la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Par conséquent, les éléments probants doivent être plus convaincants (voir la section « Évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives connexes » ci-dessous).</p>

Évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives connexes

L'évaluation des risques d'anomalies significatives a une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche⁴ que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions peuvent être attribuables à un seul ou à plusieurs facteurs de risque inhérent – incertitude d'estimation, complexité, subjectivité ou autres :

4 Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :

- a) obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 21 de la NCA 540);
- b) tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (voir les paragraphes 22 à 27 de la NCA 540);
- c) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance de l'auditeur (voir les paragraphes 28 et 29 de la NCA 540).

Estimation comptable	Incertitude d'estimation	Complexité	Subjectivité
Estimation comptable liée à une prime à payer	Plutôt faible – étant donné que les primes sont versées aux employés peu après la fin de la période (et connues au moment de la préparation des états financiers)	Plutôt faible – parce qu'il s'agit simplement d'une charge à payer	Plutôt faible – étant donné que le montant a été versé
Estimation comptable liée à un procès	Plutôt élevée – étant donné que le montant dépend de l'issue du procès	Plutôt faible – en raison de l'évaluation proposée par les conseillers juridiques	Plutôt élevée – étant donné qu'un jugement critique est exigé
Estimation comptable liée à une obsolescence	Plutôt faible – en raison de la nature des stocks	Plutôt élevée – en raison du large éventail de stocks	Plutôt faible – étant donné que cela ne nécessite pas une grande part de jugement
Estimations comptables des pertes de crédit attendues / des passifs d'assurance	Plutôt élevée – en raison de l'incapacité inhérente de les évaluer avec précision et de l'incidence d'autres facteurs de risque inhérent (ces estimations sont généralement très complexes et subjectives, ce qui accroît le risque d'incertitude d'estimation)	Plutôt élevée – étant donné que les pertes de crédit attendues / les demandes d'indemnisation ne sont pas directement observables et doivent souvent être estimées au moyen d'un modèle complexe reposant sur un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses au sujet d'événements futurs liés à divers scénarios propres à l'entité qui peuvent être difficiles à prédire	Plutôt élevée – en raison des jugements importants portés à l'égard d'événements ou situations futurs

Adaptabilité – Audits de petites entités

Dans le cadre de l'audit de petites entités, il faut également savoir que d'autres considérations relatives à l'adaptabilité peuvent s'appliquer⁵. Les petites entités présentent généralement les caractéristiques suivantes :

- un nombre restreint de branches d'activité;
- des opérations dénuées de complexité et d'autres questions touchant les estimations comptables, qui ne nécessitent qu'une simple tenue de compte;

⁵ Voir le paragraphe A22 de la NCA 540.

- il est possible que les estimations comptables soient générées hors du grand livre général et des livres auxiliaires et que leur établissement fasse l'objet de contrôles restreints. Par exemple, il se peut qu'aucun processus d'évaluation des risques n'ait été établi et que les possibilités de séparation des tâches soient limitées en raison des effectifs réduits. Le propriétaire-dirigeant (ou le directeur général d'un organisme sans but lucratif) peut exercer une surveillance efficace sur l'établissement des estimations comptables, mais peut aussi se trouver en meilleure position pour contourner les contrôles, en raison de la nature peu structurée du système de contrôle interne. L'auditeur pourrait devoir tenir compte du rôle du propriétaire-dirigeant ou du directeur général dans l'établissement des estimations comptables lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et de la prise en considération du risque de parti pris de la direction.

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par 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 à l'intention des auditeurs* n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

Diagrammes de l'IAASB des annexes 1, 3 et 4 : © Septembre 2020, International Federation of Accountants. Tous droits réservés. Diagrammes repris avec la permission de l'IFAC. Pour demander une autorisation de reproduction, stockage, transmission ou autre utilisation similaire de ces diagrammes, s'adresser à permissions@ifac.org.

© 2021 Comptables professionnels agréés du 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 savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.