

Norme ISA 540 (révisée), modifications de concordance et modifications corrélatives

La présente publication résume les changements que le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) a introduits dans la norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, ainsi que les modifications de concordance qui en découlent.

Objectifs du projet :

- Réviser la norme ISA 540 pour en resserrer les exigences et en étoffer suffisamment les indications, de manière à favoriser la qualité de l'audit en incitant les auditeurs à mettre en œuvre des procédures appropriées à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes. Les modifications ont aussi pour but de faire ressortir l'importance de bien exercer son esprit critique lorsqu'on audite des estimations comptables.
- Déterminer s'il y a lieu d'élaborer des indications ne faisant pas autorité et des outils d'aide (notes de pratique internationales relatives à l'audit, publications des permanents, informations sur le projet ou autres).

Date d'entrée en vigueur :

La norme s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019.

Pour en savoir plus :

Consultez le site de l'IAASB (www.iaasb.org).

Pourquoi avoir modifié la norme sur l'audit des estimations comptables?

Les estimations comptables sont plus visibles et plus importantes que jamais pour les utilisateurs d'états financiers, notamment en raison de changements dans la comptabilisation des pertes de crédit attendues et dans les normes sur les produits des activités ordinaires, les contrats d'assurance et les contrats de location. Ce sont ces nouveautés, et les problèmes récurrents relevés par les inspecteurs concernant l'audit des estimations comptables, qui ont convaincu l'IAASB de la nécessité de s'attaquer à cette question complexe pour améliorer la qualité de l'audit.

À quelles questions d'intérêt public cette révision répond-elle?

La norme révisée tient compte de ce qui suit :

- **Les risques d'audit évoluent à mesure que le milieu des affaires se complexifie** – Les référentiels d'information financière évoluent, les informations prospectives et les jugements portés par la direction sont de plus en plus courants, et les informations fournies, de plus en plus importantes. Dans ce contexte, la complexité des processus d'affaires qui reposent sur les technologies et la nécessité de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles lors de l'audit des estimations comptables sont des questions qui préoccupent les autorités de réglementation financière.
- **L'amélioration de l'exercice de l'esprit critique est essentielle** – Les inspecteurs des audits ont soulevé de graves problèmes concernant la qualité de l'audit des estimations comptables. Selon eux, il faut encourager les auditeurs à porter un regard plus indépendant et plus critique sur ces estimations.
- **Pour mieux servir l'intérêt public, il faut améliorer la communication et la transparence** – Il serait avantageux, sur le plan de la gouvernance, de l'information financière et de la réglementation, d'améliorer le dialogue entre les auditeurs et les responsables de la gouvernance au sujet des estimations comptables complexes ou ayant un degré élevé d'incertitude d'estimation. Dans certains cas, il pourrait y avoir lieu de communiquer avec les autorités de réglementation ou de contrôle prudentiel, ou de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.



Quelles sont les principales améliorations apportées à la norme ISA 540?

Dans un environnement d'affaires de plus en plus complexe, où les pratiques comptables évoluent constamment, les auditeurs doivent adopter une approche rigoureuse pour identifier et évaluer les risques que les estimations comptables et les informations y afférentes comportent des anomalies significatives, et pour y répondre. C'est pour tenir compte de ces nouvelles réalités que l'IAASB a amélioré la norme ISA 540.

Principaux changements

La norme ISA 540 (révisée) :

- est plus facile à adapter, car elle explicite la notion d'**échelle de risque inhérent** (paragraphe 4) à partir de concepts que l'on trouve déjà dans les normes ISA 200, ISA 315 (révisée) et ISA 330;
- introduit le concept de **facteurs de risque inhérent**, qui va au-delà de l'incertitude d'estimation – complexité, subjectivité, etc. (paragraphe 2, 4 et 16);
- exige des procédures d'**évaluation des risques** plus poussées pour l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (paragraphe 13);
- prescrit des **évaluations séparées du risque inhérent et du risque lié au contrôle** pour les estimations comptables (paragraphe 16);
- souligne l'importance des décisions de l'auditeur quant aux **contrôles** liés aux estimations comptables en renvoyant aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée) et ISA 330 (paragraphe 19 et 20);
- comporte des **exigences axées sur des objectifs** concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, ainsi que des précisions sur la façon d'appliquer ces exigences aux méthodes (dont celles qui impliquent une modélisation complexe), aux données et aux hypothèses (paragraphe 7, 19, et 22 à 25);
- resserre les exigences de « **prise de recul** » en imposant l'évaluation des éléments probants (corroborants et contradictoires) obtenus quant aux estimations comptables (paragraphe 33 à 35);
- est plus stricte en ce qui a trait aux éléments probants à obtenir pour déterminer si les **informations fournies** sont « raisonnables » (alinéas 26 b) et 29 b), et paragraphe 31);
- exige la prise en compte de questions liées aux estimations comptables dans le cadre de la **communication avec les responsables de la gouvernance** (paragraphe 38);
- énonce des **modalités d'application** plus détaillées;
- modifie les définitions, exigences et modalités d'application de la norme ISA 500 (modifications de concordance et modifications corrélatives) en ce qui concerne les **sources d'informations externes**.

Comment la norme ISA 540 (révisée) améliore-t-elle l'exercice de l'esprit critique et en quoi est-elle plus adaptable?

Les inspecteurs ont soulevé de graves problèmes concernant la qualité de l'audit des estimations comptables. Selon eux, il faut encourager les auditeurs à porter un regard plus indépendant et plus critique sur ces estimations. Il y a donc, dans la norme ISA 540 (révisée), plusieurs éléments clés qui tendent vers ce but.

L'IAASB s'est aussi efforcé de rendre sa norme à la fois plus rigoureuse et plus facile à adapter à toutes sortes d'estimations comptables – des plus simples aux plus complexes.

Comment la norme révisée améliore-t-elle l'exercice de l'esprit critique?

Convaincu de l'importance du rôle que joue l'esprit critique dans l'audit des estimations comptables, l'IAASB a cherché à ce que la norme ISA 540 (révisée) en favorise l'exercice. Pour ce faire, il a notamment :

- ajouté une exigence selon laquelle l'auditeur doit concevoir et **mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris** qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires (paragraphe 18);
- prévu une exigence de « **prise de recul** » et d'évaluation des éléments probants (tant corroborants que contradictoires) obtenus relativement aux estimations comptables (paragraphe 33 à 35);
- employé des **termes plus forts**, comme « demander des explications », « remettre en question » et « réévaluer », pour souligner l'importance d'exercer son esprit critique (voir, par exemple, les paragraphes A60, A95 et A135).

En quoi est-elle plus adaptable?

- Elle insiste sur le fait que **la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires peuvent varier** selon l'incertitude d'estimation et l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. On ne s'attend pas à ce que les procédures soient très poussées dans les cas où l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité sont très faibles (paragraphe 3).
- Elle contient des **modalités d'application illustrant son adaptabilité** en ce qui concerne l'évaluation des risques (paragraphe A20 à A22) et la réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (paragraphe A84).
- Elle souligne que **les procédures d'audit complémentaires doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives** et tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants (paragraphe 18).

Comment la norme ISA 540 (révisée) tient-elle compte des facteurs de risque inhérent?

L'évaluation des risques est un élément crucial de tout audit. Voilà pourquoi, dans la norme révisée, l'IAASB a pris l'évaluation des risques exigée par la norme ISA 315 (révisée) et l'a adaptée aux particularités des estimations comptables.

Les facteurs de risque inhérent que sont l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité occupent une grande place dans cette évaluation et dans la norme révisée en général.

On évoque aussi la possibilité qu'il y ait d'autres facteurs de risque inhérent, comme la vulnérabilité aux anomalies résultant d'un parti pris de la direction ou de fraude.

Qu'est-ce qu'on entend par « facteurs de risque inhérent » ?

Ce sont les caractéristiques des événements ou situations ayant une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie, avant prise en considération des contrôles.

Quels facteurs de risque inhérent l'auditeur doit-il prendre en compte?

Dans la norme ISA 540 actuelle, les dispositions relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont surtout axées sur l'incertitude d'estimation. Dans la norme révisée, on reconnaît la possibilité qu'il y ait d'autres facteurs de risque inhérent et on exige de l'auditeur qu'il tienne compte de :

- l'incertitude d'estimation;
- la complexité;
- la subjectivité.

Incertitude d'estimation

L'incertitude d'estimation est l'éventuel manque de précision inhérent à l'opération d'évaluation.

Complexité

La complexité dont il est question ici est celle qui est inhérente au processus d'établissement d'une estimation comptable (p. ex. dans les cas où il est nécessaire d'avoir recours à plusieurs ensembles de données ou à plusieurs hypothèses).

Subjectivité

La subjectivité découle de limites inhérentes aux connaissances ou aux données qu'il est raisonnablement possible d'obtenir sur les variables d'évaluation.

Quelles sont les incidences sur la façon de tester les estimations comptables?

La norme ISA 540 (révisée) aidera les auditeurs à mieux faire leur travail, grâce à des indications plus détaillées et à des exigences axées sur des objectifs qui leur permettront de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre en fonction du degré d'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

En quoi cela change-t-il la manière d'obtenir des éléments probants?

Comme dans la norme ISA 540 actuelle, il est exigé que l'auditeur adopte au moins une des **stratégies** suivantes en réponse à l'évaluation des risques :

- obtenir des éléments probants sur les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit;
- tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable;
- établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance.

L'IAASB a ajouté des **exigences axées sur des objectifs** pour l'application de ces stratégies aux méthodes (et modèles), aux hypothèses et aux données, ce qui permet d'adapter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures, étant entendu que plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants.

Qu'en est-il des tests des contrôles?

Vu que les tests des contrôles liés aux estimations complexes sont cruciaux, surtout pour les institutions financières, l'IAASB a jugé bon de

souligner, dans la norme révisée, l'importance des décisions de l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables. La norme exige aussi une évaluation séparée du risque liée au contrôle et rappelle à l'auditeur qu'il doit, selon la norme ISA 330, tester les contrôles dans la période considérée s'il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles (paragraphe 20). Elle renvoie aussi à l'exigence de la norme ISA 330 pour les cas où il est nécessaire de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles (paragraphe 19).

Et les sources d'informations externes?

Comme la direction peut avoir recours à des sources d'informations externes (ou à un expert de son choix) pour établir ses estimations comptables, la norme ISA 540 (révisée) comporte des renvois aux exigences pertinentes de la norme ISA 500.

L'IAASB a aussi apporté des modifications de concordance et des modifications corrélatives à la norme ISA 500 pour mettre l'accent sur les sources d'informations externes. Il a notamment défini ce type de source et ajouté des modalités d'application sur les considérations à prendre en compte lorsque des informations provenant d'une telle source sont utilisées comme éléments probants.

Ce que fait l'IAASB pour favoriser une mise en œuvre efficace

Pour l'IAASB, il ne fait aucun doute que l'efficacité de l'audit des estimations comptables est une question d'intérêt public importante. C'est pourquoi il est fermement décidé à prendre des moyens pour faciliter la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée).

Il concentrera ses efforts sur la communication, en informant les utilisateurs des changements à venir, et sur l'amorce d'un dialogue qui permettra de mettre à profit l'expérience des personnes chargées d'adopter et de mettre en œuvre la norme révisée.

Ressources

L'IAASB réunira, dans une nouvelle section de son site Web, des ressources utiles pour comprendre la norme ISA 540 (révisée) et la mettre en œuvre efficacement. On y trouvera le texte définitif de la norme, des modifications de concordance et des modifications corrélatives, ainsi qu'une [base des conclusions](#) dans laquelle les permanents expliquent les motifs des décisions prises par l'IAASB lors de l'élaboration de la norme définitive.

En 2018 et en 2019, plusieurs publications et ressources seront produites pour expliquer certaines questions d'intérêt. Par exemple :

- des exemples montrant comment les exigences de la norme ISA 540 (révisée) peuvent être adaptées (pour divers types d'entités ayant des estimations comptables différentes);
- des explications sur les différentes bases d'évaluation qu'il est possible d'utiliser et sur la façon de les appliquer pour en arriver à une estimation comptable et aux informations y afférentes;
- des diaporamas utiles pour les activités de formation;

- des diagrammes;
- des webémissions et des balados;
- des foires aux questions.

Suivi après mise en œuvre

L'IAASB compte effectuer un suivi après mise en œuvre — lorsqu'un laps de temps approprié se sera écoulé après la date d'entrée en vigueur de la norme ISA 540 (révisée) — afin de voir si la norme révisée a eu l'effet escompté et :

- d'évaluer si l'adaptabilité de la norme répond aux besoins et si l'exercice de l'esprit critique s'est amélioré grâce à la norme;
- de savoir ce qui rend la mise en œuvre difficile et ce qui pourrait être fait pour améliorer la norme;
- de voir s'il y aurait lieu d'apporter d'autres modifications à la norme ISA 540 (révisée).

Le suivi après mise en œuvre est aussi l'occasion de découvrir les solutions qu'ont trouvées les auditeurs, les dirigeants et les membres de comités d'audit qui ont eu des doutes ou qui ont été confrontés à des difficultés d'ordre pratique.

Le document *Aperçu général : Norme ISA 540 (révisée), modifications de concordance et modifications corrélatives* du Conseil des normes internationales d’audit et d’assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), publié en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en octobre 2018, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en décembre 2018, et est utilisé avec la permission de l’IFAC. La version approuvée des publications de l’IFAC est celle qui est publiée en anglais par l’IFAC. L’IFAC décline toute responsabilité quant à l’exactitude et à l’exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de *Aperçu général : Norme ISA 540 (révisée), modifications de concordance et modifications corrélatives* © 2018 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Aperçu général : Norme ISA 540 (révisée), modifications de concordance et modifications corrélatives* © 2018 IFAC. Tous droits réservés

Titre original : *At a Glance: ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments*

Veillez écrire à Permissions@ifac.org pour obtenir l’autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l’utiliser à d’autres fins similaires.