

## Audit des estimations comptables dans un environnement perturbé par la COVID-19

*Le présent document met en lumière les principales questions à considérer, dans l'environnement actuel, en lien avec la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes conformément aux Normes internationales d'audit (normes ISA).*

*Ce document ne modifie ni ne remplace les normes ISA ; elles seules font autorité. Sa lecture ne saurait se substituer à celle des normes.*

*Le présent document est destiné à aider les préparateurs, les responsables de la gouvernance et les utilisateurs d'états financiers à mieux comprendre les responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes.*

*Pour accéder à d'autres ressources concernant les [incidences de la pandémie de COVID-19 sur l'information financière](#), consultez le site Web de l'International Federation of Accountants (IFAC)<sup>1</sup>.*

Le présent document s'appuie sur les exigences et les indications de la norme ISA 540 (révisée), qui s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019. Il peut néanmoins s'avérer utile dans le contexte actuel pour l'application de la version précédente de la norme ISA 540 (pour une entité dont l'exercice se termine en juin 2020, par exemple), celle-ci ayant servi de base à l'élaboration de la norme révisée. La norme révisée comporte des exigences et des modalités d'application plus détaillées en ce qui a trait aux méthodes (y compris les modèles), aux hypothèses et aux données, et à la prise en compte des facteurs de risque inhérent qui peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives liés à une estimation comptable.

Les effets de la pandémie de COVID-19, qui se font sentir à l'échelle mondiale dans les économies, les marchés et les entreprises, donnent lieu à une volatilité importante et à une grande incertitude. En cette période marquée par l'imprévisibilité, les auditeurs devront considérer les incidences possibles de ces facteurs (volatilité et incertitude) au moment de réaliser l'audit d'estimations comptables.

### *Responsabilités de la direction à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes*

Il incombe à la direction de comptabiliser et d'évaluer les estimations comptables ainsi que de fournir les informations y afférentes d'une façon conforme au référentiel d'information financière applicable. Les référentiels comportent souvent des exigences (en matière de comptabilisation, d'évaluation ou de fourniture d'informations dans les états financiers) qui obligent les entités à s'appuyer sur des informations prospectives. En conséquence, les estimations comptables constituent un élément fondamental des états financiers de nombreuses entités.

Vu l'incertitude causée par la pandémie, il sera vraisemblablement plus difficile pour la direction d'établir les hypothèses et d'obtenir les données sur lesquelles fonder les estimations comptables, en particulier en

<sup>1</sup> Le site de l'IFAC contient aussi des ressources sur d'autres [questions à considérer lors de l'audit](#) en période de pandémie.

ce qui concerne les flux de trésorerie futurs. De plus, les effets de la pandémie sur les activités et les économies mondiales pourraient être tels qu'il devienne nécessaire de réaliser un test de dépréciation.

### *Responsabilités de l'auditeur à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes*

Les exigences applicables à l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes sont énoncées dans la norme ISA 540 (révisée)<sup>2</sup>. Dans la situation actuelle, l'auditeur devra sans doute mettre en œuvre des procédures supplémentaires ou plus poussées pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables et aux informations y afférentes.

De plus, que ce soit lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit visant les estimations comptables et les informations y afférentes ou lors de la prise en considération de la plus grande part de jugement qui a été requise de la direction, l'auditeur devra exercer son esprit critique et documenter cet exercice, car cela sera essentiel pour étayer ses conclusions.

Le présent document porte sur :

- les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes ;
- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- les réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- les informations à fournir ;
- les incidences sur le rapport de l'auditeur ;
- les indices de parti pris de la direction et les fraudes.

## **Procédures d'évaluation des risques et activités connexes**



Les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes à mettre en œuvre à l'égard des estimations comptables sont décrites aux paragraphes 13 à 15 de la norme ISA 540 (révisée), qui apportent des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée)<sup>3</sup>. Le tableau ci-après présente certains points sur lesquels l'auditeur peut juger utile de se concentrer lorsqu'il met en œuvre ces procédures et activités connexes.

Point	Exemples
<b>Facteurs réglementaires</b> (Norme ISA 540 (révisée), alinéa 13 c))	La pandémie de COVID-19 pourrait donner lieu à : <ul style="list-style-type: none"> <li>• des modifications temporaires touchant le cadre réglementaire – modifications qu'il faudra peut-être chercher à comprendre et dont l'incidence est à considérer. Par exemple, la Banque centrale européenne a décidé un allègement temporaire des exigences de fonds propres pour que les banques puissent soutenir le bon fonctionnement des marchés durant la pandémie ;</li> <li>• des initiatives visant à apporter des solutions durables pour aider les débiteurs qui subissent des difficultés financières temporaires ;</li> </ul>

<sup>2</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

<sup>3</sup> Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

Point	Exemples
	<ul style="list-style-type: none"> <li>des reports d'échéances pour la communication de l'information financière qui pourraient prolonger la période pour laquelle l'auditeur devra tenir compte des événements postérieurs. Des variations dans les hypothèses pendant cette période pourraient se répercuter sur les estimations comptables ou les informations y afférentes.</li> </ul>
<p><b>Méthodes<sup>4</sup>, hypothèses<sup>5</sup> ou données<sup>6</sup> pertinentes, et nécessité de les modifier</b></p> <p>(Norme ISA 540 (révisée), sous-alinéa 13 h)ii))</p>	<p>La situation actuelle peut amener l'auditeur à se demander si la direction a évalué la pertinence d'utiliser les mêmes méthodes, hypothèses et données que dans le passé et, dans la négative, si les méthodes, hypothèses et données utilisées conviennent toujours.</p> <p>Dans un environnement perturbé par la COVID-19, l'auditeur peut se poser les questions suivantes.</p> <p><i>Méthodes<sup>7</sup></i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les modifications ou les ajustements appropriés ont-ils été apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs ? La situation ayant évolué, il se pourrait que les modèles utilisés dans le passé ne conviennent plus.</li> <li>A-t-on apporté ou aurait-il fallu apporter de nouveaux ajustements aux données de sortie du modèle ?</li> <li>Les ajustements apportés aux données de sortie du modèle sont-ils appropriés dans les circonstances et respectent-ils les exigences du référentiel d'information financière applicable ?</li> </ul> <p><i>Hypothèses<sup>8</sup></i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Sur quoi la direction se fonde-t-elle pour choisir les hypothèses ? Il est possible que le référentiel d'information financière applicable comporte des critères ou des indications concernant le choix des hypothèses.</li> <li>Comment la direction procède-t-elle pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses utilisées ?</li> </ul>

<sup>4</sup> Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour établir une estimation comptable selon la base d'évaluation exigée. Elle se met en œuvre au moyen d'un outil ou d'un procédé de calcul – qu'on appelle parfois un modèle –, et implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

<sup>5</sup> Les hypothèses impliquent de porter des jugements, à partir des informations disponibles, sur des éléments comme le choix d'un taux d'intérêt ou d'un taux d'actualisation, ou sur des situations ou événements futurs.

<sup>6</sup> Le terme « données » s'entend d'informations qui peuvent être obtenues au moyen d'une observation directe ou auprès d'une partie extérieure à l'entité.

<sup>7</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A39.

<sup>8</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A40.

Point	Exemples
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lorsque des hypothèses sont utilisées dans plusieurs secteurs des états financiers, comment la direction détermine-t-elle qu'elles ont été appliquées de façon uniforme ?</li> </ul> <p><i>Données<sup>9</sup></i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Comment la direction évalue-t-elle si les données utilisées sont appropriées ? En raison de la pandémie, des données utilisées lors de périodes précédentes pourraient ne plus convenir. Par exemple, pour estimer les pertes de crédit attendues à l'égard des créances clients, la direction peut avoir l'habitude de se fier à l'historique des pertes de crédit se rapportant à un large échantillon de créances clients. Or, cet historique peut ne plus convenir, parce qu'il ne reflète pas la conjoncture économique actuelle. Il serait donc indiqué pour la direction d'utiliser d'autres données ou d'apporter des ajustements aux données de sortie du modèle (voir plus haut).</li> </ul>
<p><b>Compréhension des contrôles</b></p> <p>(Norme ISA 540 (révisée), alinéa 13 i))</p>	<p>L'entité a peut-être modifié ses façons de faire pour s'adapter à la situation actuelle, mais cela ne dispense pas l'auditeur de son obligation d'acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit (c'est-à-dire les activités de contrôle). Il doit notamment acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction, pour déterminer si les contrôles liés à l'examen et à l'approbation des estimations comptables ont changé.</p> <p>Si la direction a conçu de nouveaux contrôles qui sont pertinents pour l'audit ou que ceux qui existaient auparavant ont changé, l'auditeur doit en évaluer la conception et déterminer s'ils ont été mis en place.</p>
<p><b>Compétences ou connaissances spécialisées de l'équipe de mission</b></p> <p>(Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 15)</p>	<p>Vu la pandémie, l'auditeur peut déterminer que l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées. Ainsi, il peut juger nécessaire de recourir aux services d'un expert en évaluation s'il estime que, dans le contexte économique actuel, les moyennes sectorielles ou les résultats historiques dont il se sert habituellement pour apprécier les hypothèses utilisées par la direction dans un modèle d'évaluation (par exemple, les taux d'actualisation) ne sont peut-être plus appropriés, ou doivent être complétés par d'autres informations.</p> <p>Les facteurs que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées sont décrits au paragraphe A61 de la norme ISA 540 (révisée).</p>

<sup>9</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A44.

## Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives



L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables sont expliquées aux paragraphes 16 et 17 de la norme ISA 540 (révisée), qui apportent des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée) en ce qui a trait aux estimations comptables. Le degré d'incertitude quant au dénouement d'événements ou de situations qui sous-tendent les hypothèses importantes et l'absence de données observables influenceront probablement sur les travaux effectués par l'auditeur à l'égard de certaines estimations comptables, selon la

nature de celles-ci.

La norme ISA 540 (révisée) précise les facteurs de risque inhérent qui peuvent aider l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Il s'agit notamment de :

- l'incertitude d'estimation ;
- la complexité ;
- la subjectivité<sup>10</sup>.

La prise en considération des facteurs de risque inhérent – qui, seuls ou en association avec d'autres, peuvent avoir sur les estimations comptables une incidence plus ou moins grande – aide l'auditeur à situer le risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent. La pertinence et l'importance de ces facteurs peuvent varier d'une estimation à l'autre. Dans le contexte actuel, l'effet des facteurs de risque inhérent peut se trouver accentué, et l'auditeur peut évaluer que les risques identifiés sont élevés ou qu'ils se situent dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, ce qui se répercutera sur le caractère convaincant des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques.

Pour évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut également se demander si les risques identifiés antérieurement sont désormais considérés comme importants<sup>11</sup> dans les circonstances.

Le tableau ci-après présente, pour chacun des facteurs de risque inhérent qui y sont nommés, les points dont l'auditeur peut juger utile de tenir compte en raison de la pandémie de COVID-19. La prise en considération de ces points peut faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Facteur de risque inhérent	Points à prendre en considération
<b>Incertitude d'estimation</b> (Norme ISA 540 (révisée), alinéa 16 a))	La difficulté à prévoir l'ampleur et la durée de la pandémie de COVID-19 ouvre la voie à une multitude de dénouements possibles et entraîne, par ricochet, un degré élevé d'incertitude d'estimation.  Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude d'estimation peut être si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. Il peut aussi arriver que l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable jette un doute

<sup>10</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 16.

<sup>11</sup> Si un risque est identifié comme important, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires ; il doit notamment effectuer des travaux à l'égard des contrôles connexes qui sont pertinents pour l'audit et communiquer avec les responsables de la gouvernance.

Facteur de risque inhérent	Points à prendre en considération
	<p>important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Des indications supplémentaires à ce sujet sont fournies aux paragraphes A74 et A75 de la norme ISA 540 (révisée).</p>
<p><b>Complexité</b> (Norme ISA 540 (révisée), alinéa 16 b))</p>	<p>La mesure dans laquelle une estimation comptable est touchée par la complexité peut varier en fonction des effets de la pandémie de COVID-19, tels que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'incidence possible, sur le montant de l'estimation comptable, d'une aide gouvernementale ou de changements apportés à des textes légaux ou réglementaires ;</li> <li>• des changements dans les modalités contractuelles sur lesquelles se base l'estimation comptable ;</li> <li>• la modification, pour des raisons liées à la disponibilité des hypothèses observables, du modèle utilisé aux fins d'établissement de l'estimation comptable ;</li> <li>• la mise en place d'accords de financement complexes pour aider l'entité à poursuivre son exploitation ;</li> <li>• la nécessité d'élaborer un nouveau modèle qui tient compte des circonstances actuelles.</li> </ul>
<p><b>Subjectivité</b> (Norme ISA 540 (révisée), alinéa 16 b))</p>	<p>L'incertitude d'estimation implique une part de subjectivité, et rend donc nécessaire l'exercice du jugement pour établir l'estimation comptable. Lorsque le degré d'incertitude d'estimation augmente, le degré de subjectivité en fait autant. La pandémie ajoute à la subjectivité que comportent :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les hypothèses à long terme ;</li> <li>• les hypothèses fondées sur des données actuellement non observables ;</li> <li>• les hypothèses fondées sur des données qui sont volatiles au point de ne pas être fiables ;</li> <li>• les soldes pour lesquels il est difficile de faire des prévisions.</li> </ul> <p>Parmi les estimations comptables qui risquent le plus d'être touchées, il y a :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la dépréciation du goodwill, des actifs non financiers (actifs incorporels) et des instruments financiers (créances clients) ;</li> <li>• la juste valeur des actifs financiers (placements et créances) ;</li> <li>• la juste valeur des passifs financiers ;</li> <li>• les passifs au titre de la restructuration ;</li> <li>• le pourcentage d'avancement (contrats de construction) ;</li> <li>• la recouvrabilité des soldes d'impôts différés ;</li> <li>• les actifs et les passifs au titre de régimes de retraite ;</li> <li>• les obligations locatives.</li> </ul>

Facteur de risque inhérent	Points à prendre en considération
	Une estimation comptable comportant un degré élevé de subjectivité sera probablement plus vulnérable à un parti pris de la direction (voir plus loin la section « Indices de parti pris de la direction et fraudes »).

Outre les points susmentionnés, l'auditeur peut apprécier :

- si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. Par exemple, même si la recouvrabilité des créances n'a pas été considérée comme un risque potentiel d'anomalies significatives, il demeure possible que des débiteurs n'arrivent pas à régler leurs paiements à temps en raison de la situation actuelle. L'auditeur peut donc être appelé à revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- s'il doit modifier, en fonction de son évaluation révisée des risques, la stratégie générale d'audit et le plan de mission et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. L'auditeur peut également communiquer ces questions aux responsables de la gouvernance<sup>12</sup>.

## Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives



Les réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables sont traitées aux paragraphes 18 à 30 de la norme ISA 540 (révisée), qui apportent des précisions sur l'application de la norme ISA 330<sup>13</sup> en ce qui a trait aux estimations comptables. Les stratégies de test énoncées dans la norme ISA 540 (révisée) sont les suivantes :

- Obtenir des éléments probants à partir d'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 de l'auditeur.

Vu la pandémie, il pourrait y avoir plus de cas où les travaux d'audit seront reportés (parce que les dates limites de dépôt ont été repoussées ou pour des raisons liées à l'accès aux informations devant servir d'éléments probants), et donc qu'il soit plus facile d'obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur. Par ailleurs, l'incidence de la pandémie peut être plus marquée sur les deux autres stratégies, qui exigent de l'auditeur qu'il mette en œuvre des procédures à l'égard des méthodes, des hypothèses ou des données ayant servi à établir l'estimation comptable. Le tableau ci-après présente des points que l'auditeur peut juger utile de prendre en compte étant donné la situation actuelle.

<sup>12</sup> Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe A26.

<sup>13</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

Point	Points à prendre en considération
<p><b>Méthodes</b> (Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 23)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le fait que la méthode soit appropriée ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, du référentiel d'information financière applicable, des autres concepts ou techniques d'évaluation existants, des exigences réglementaires, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue. Les méthodes utilisées lors d'exercices précédents peuvent ne plus convenir dans les nouvelles circonstances.</li> <li>• Lorsque la direction a constaté que l'application de différentes méthodes aboutissait à une fourchette d'estimations considérablement divergentes, la manière dont elle a analysé les raisons de ces divergences.</li> <li>• Lorsque des ajustements ont été apportés aux données de sortie du modèle, le fait que ces ajustements respectent ou non l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière et soient appropriés ou non aux circonstances. Dans le contexte actuel, la direction pourrait devoir apporter des ajustements différents de ceux des exercices précédents, ou en apporter plus. Lorsque les ajustements ne sont pas appropriés, ils peuvent constituer des indices d'un parti pris possible de la direction (voir plus loin la section « Indices de parti pris de la direction et fraudes »).</li> </ul>
<p><b>Hypothèses importantes</b> (Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 24)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le fait que les hypothèses importantes soient appropriées ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue. Voici quelques pistes de réflexion à ce sujet : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Déterminer si les hypothèses importantes sont appropriées peut être plutôt ardu en ce moment compte tenu, entre autres, de la grande incertitude qui pèse sur les produits et les flux de trésorerie prévisionnels et du flou qui persiste quant au retour à la normalité (surtout dans certains secteurs). De plus, les hypothèses peuvent concerner de multiples soldes de comptes (par exemple, les produits prévisionnels peuvent servir aux tests de dépréciation et à la comptabilisation d'actifs d'impôt différé) ;</li> <li>○ Obtenir de la direction une analyse de sensibilité peut aider l'auditeur à acquérir une compréhension de la fourchette de dénouements possibles pour les différentes hypothèses et à déterminer si la direction penche vers des dénouements « optimistes » ou « pessimistes ». Étant donné l'incertitude que suscite la pandémie de COVID-19, cela peut se révéler particulièrement important pour savoir comment les changements apportés aux hypothèses importantes influent sur l'estimation comptable et, de ce fait, sur la situation financière de l'entité.</li> </ul> </li> <li>• La cohérence, ou le manque de cohérence, des hypothèses importantes entre elles et avec les hypothèses utilisées pour l'établissement des autres estimations comptables.</li> </ul>

Point	Points à prendre en considération
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• S'il y a lieu, le fait que la direction ait ou non l'intention et la capacité de mener des actions particulières. Ce point peut être important, surtout dans la situation actuelle, parce que les gouvernements interdisent certaines actions et que l'entité ne dispose peut-être pas des liquidités nécessaires, ou d'un accès aux liquidités nécessaires, pour envisager ou mener d'autres actions.</li> </ul>
<p><b>Données</b> (Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 25)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le fait que les données soient appropriées ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue. Voici des exemples : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Les contrats sont considérés comme une source de données selon la norme ISA 540 (révisée). La situation actuelle peut amener des entités à renégocier des modalités contractuelles (contrats conclus avec des clients, accords de rémunération établis avec des employés, contrats de location, modalités associées à divers actifs et passifs financiers) ;</li> <li>○ Il se peut que la direction ait à utiliser des sources de données différentes dans les circonstances. Si tel est le cas, l'auditeur peut évaluer la pertinence et la fiabilité de ces sources ;</li> <li>○ L'estimation comptable peut être basée sur des données qui sont difficilement observables ou accessibles compte tenu des effets de la pandémie.</li> </ul> </li> <li>• Le fait que les données aient été ou non adéquatement comprises et interprétées par la direction. En ce qui concerne les dispositions légales ou les modalités contractuelles complexes, l'auditeur peut avoir à déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour comprendre ou interpréter le contrat. L'auditeur peut également procéder à l'inspection des contrats sous-jacents pour déterminer si les modalités des contrats concordent avec les explications de la direction.</li> </ul>

Quelques effets de la pandémie de COVID-19 :

- Il peut être plus difficile pour la direction de comprendre l'incertitude d'estimation et d'y répondre en choisissant une estimation ponctuelle appropriée et en préparant les informations y afférentes, et cela peut compliquer le travail de l'auditeur étant donné l'exigence de la norme ISA 540 (révisée) selon laquelle les procédures d'audit complémentaires qui sont mises en œuvre doivent permettre de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, la direction a pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre<sup>14</sup>. Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour répondre à l'incertitude d'estimation, il doit s'acquitter de certaines responsabilités décrites dans la norme ISA 540 (révisée)<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphes 26 et A109 à A114.

<sup>15</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 27.

- Vu le degré élevé d'incertitude d'estimation, il risque d'y avoir plus de cas où l'amplitude de l'intervalle de confiance établi par l'auditeur contient plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Bien qu'un large intervalle de confiance puisse être approprié dans les circonstances, une telle situation peut indiquer qu'il est particulièrement important pour l'auditeur de réévaluer s'il a bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère raisonnable des montants compris dans cet intervalle. La fourniture d'informations sur l'incertitude d'estimation revêt alors une importance accrue (voir la section « Informations à fournir » pour des exemples de points que l'auditeur peut juger utile de considérer à cet égard)<sup>16</sup>.

La direction doit établir (et l'auditeur doit apprécier) quelles étaient les informations connues à la date des états financiers pour déterminer s'il faut apporter des ajustements aux estimations comptables ou fournir certaines informations. Pour en savoir plus sur les événements postérieurs à la date du rapport, consulter le document de l'IAASB intitulé [Avis des permanents sur l'audit – Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19](#).

## Informations à fournir



Les exigences se rapportant aux informations à fournir dans les états financiers sont énoncées à trois endroits dans la norme ISA 540 (révisée). Les alinéas 26 b) et 29 b) portent sur les informations à fournir concernant l'incertitude d'estimation ; le paragraphe 31, sur toutes les autres informations à fournir au sujet des estimations comptables.

On ne saurait trop insister sur l'importance, dans le contexte actuel, de fournir des informations étoffées sur les estimations comptables, informations qui aideront les utilisateurs d'états financiers à comprendre la nature et l'ampleur de la volatilité et de l'incertitude d'estimation relatives aux montants dont les variables sous-jacentes sont difficiles à prévoir.

Lorsque l'amplitude de l'intervalle de confiance établi par l'auditeur contient plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification, l'évaluation par l'auditeur du caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude d'estimation est particulièrement importante, surtout en ce qui concerne la question de savoir si ces informations communiquent adéquatement le degré élevé d'incertitude d'estimation et la fourchette de dénouements possibles<sup>17</sup>.

Par ailleurs, IFRS 7<sup>18</sup> exige la présentation d'informations qualitatives et quantitatives au sujet du risque de crédit, du risque de liquidité et du risque de marché de l'entité. Lorsqu'il cherche à obtenir des éléments probants sur les informations à fournir, l'auditeur doit tenir compte du fait que ces informations qualitatives et quantitatives sont étroitement liées aux estimations comptables et que, par conséquent, les exigences plus étoffées de la norme ISA 540 (révisée) doivent également être prises en considération. Par exemple, le risque de crédit de l'entité peut avoir changé de façon importante parce que des contreparties ont manqué à leurs obligations en raison de restrictions imposées par le gouvernement ou d'autres conditions commerciales défavorables. Il peut également y avoir une variation du risque de liquidité (les banques adoptant une approche plus prudente concernant les prêts) ou du risque de marché (fluctuation des taux d'intérêt).

<sup>16</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A125.

<sup>17</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A125.

<sup>18</sup> Norme internationale d'information financière (IFRS) 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*.

Dans la norme ISA 540 (révisée)<sup>19</sup>, il est indiqué que, dans certaines circonstances, il peut être nécessaire que soient fournies des informations qui vont au-delà de celles expressément exigées par le référentiel d'information financière pour que les états financiers donnent une image fidèle. La pandémie peut appeler la fourniture d'informations que l'entité n'avait encore jamais eu besoin de communiquer.

## Incidence sur le rapport de l'auditeur



Le document de l'IAASB intitulé [Avis des permanents sur l'audit – Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19](#) fournit des indications concernant les incidences de la pandémie sur le rapport de l'auditeur. On y explique notamment qu'une question ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur peut constituer une question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701<sup>20</sup>. L'appréciation de l'incertitude d'estimation associée à une estimation comptable et aux informations y afférentes en est un exemple. Compte tenu du degré élevé d'incertitude d'estimation, de complexité et de subjectivité qu'entraîne la pandémie de COVID-19, le nombre de secteurs des états financiers pour lesquels l'auditeur devra porter des jugements importants augmentera vraisemblablement.

Dans ce document, on mentionne également que l'auditeur peut considérer comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers, et qu'il lui faut alors inclure un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la norme ISA 706 (révisée)<sup>21</sup>. Par exemple, lorsque la norme ISA 701 ne s'applique pas, l'auditeur peut ajouter un paragraphe d'observations pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point concernant une estimation comptable en particulier (ou les informations y afférentes) qui est essentiel à la compréhension de la volatilité et de l'incertitude entourant cette estimation.

La pandémie de COVID-19 amène l'auditeur à revoir sa façon d'obtenir des éléments probants. En ce qui concerne les estimations comptables, il peut être plus difficile d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des données, des hypothèses et des méthodes utilisées. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (par exemple, la direction a utilisé des données qui ne sont pas fiables et il n'y a aucun moyen approprié d'obtenir les éléments probants nécessaires), il doit évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément à la norme ISA 705 (révisée)<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe A112.

<sup>20</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>21</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>22</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

## Indices de parti pris de la direction et fraudes



Toutes les estimations comptables comportent un certain degré d'incertitude et, de ce fait, une part de subjectivité. En raison de cette subjectivité, la direction doit exercer son jugement et elle peut donc être influencée par un parti pris involontaire ou volontaire<sup>23</sup>. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse.

### *Indices de parti pris de la direction*

La subjectivité que comportent les estimations comptables est accrue dans la situation actuelle, ce qui s'explique notamment par l'incertitude qui entoure la durée de la pandémie ainsi que la nature et l'ampleur de ses effets. Par conséquent, l'évaluation que fait l'auditeur des indices d'un parti pris<sup>24</sup> possible de la direction peut s'avérer plus importante qu'auparavant. Lorsqu'il effectue cette évaluation, l'auditeur peut tenir compte de la possibilité que la direction ait un parti pris différent de celui pré-pandémie. Par exemple, si la direction était peut-être influencée avant la pandémie par un parti pris involontaire lié à l'objectif d'atteindre un résultat net attendu, il se peut ce soit plutôt le besoin de satisfaire aux critères d'admissibilité à une aide gouvernementale qui l'amène aujourd'hui à avoir un parti pris (volontaire ou involontaire).

Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude (parti pris volontaire), et l'auditeur peut être appelé à mettre en œuvre des procédures d'audit différentes et plus poussées.

### *Fraudes*

Les informations financières mensongères résultent souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables, telles que la sous-estimation ou la surestimation volontaires, ou dans les hypothèses connexes. Par exemple, la direction peut surévaluer les flux de trésorerie futurs pour éviter la dépréciation d'actifs de l'entité. Compte tenu de la situation actuelle, l'auditeur devra probablement porter attention aux calculs de dépréciation effectués par l'entité, en particulier les données d'entrée utilisées, en raison du degré élevé de subjectivité associé à ces dernières.

La direction peut également être motivée par l'objectif d'atteindre certains résultats financiers et opérationnels. Le contexte actuel pourrait accroître le risque de non-respect de clauses restrictives à cause de changements par rapport aux ratios ou aux cibles (par exemple, le ratio du fonds de roulement). La direction peut volontairement donner une image trompeuse de la situation financière pour éluder le non-respect de clauses restrictives étant donné l'incidence qui s'ensuivrait sur l'entité.

Il se peut aussi que le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes augmente si les contrôles de l'entité ne fonctionnent pas efficacement. Ce peut être le cas lorsque les employés sont passés au télétravail sans qu'il y ait eu adaptation conséquente du système de contrôle interne. S'il y a un risque accru d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur devra déterminer si des changements s'imposent et pourrait avoir à mettre en œuvre des procédures d'audit différentes et plus poussées.

<sup>23</sup> Dans les normes ISA, un « parti pris de la direction » est défini comme un manque de neutralité de la part de la direction dans la préparation de l'information.

<sup>24</sup> Des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction sont donnés au paragraphe A134 de la norme ISA 540 (révisée).

## **Autres ressources**

D'autres ressources préparées par les permanents de l'IAASB, y compris d'autres avis traitant de questions liées à la pandémie de COVID-19, se trouvent sur le [site Web de l'IAASB](#).

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © avril 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce ou de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Le document *Audit des estimations comptables dans un environnement d'audit perturbé par la COVID 19* 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 juin 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en juillet 2020, 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 *Audit des estimations comptables dans un environnement d'audit perturbé par la COVID 19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Audit des estimations comptables dans un environnement d'audit perturbé par la COVID 19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19

Veuillez écrire à [Permissions@ifac.org](mailto: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.