

Prise de position définitive  
Octobre 2018

ISA™

*Norme internationale d'audit 540 (révisée)*

---

Norme ISA 540 (révisée)

et

modifications de concordance  
et modifications corrélatives  
apportées à d'autres  
normes internationales par suite  
de la publication de la norme  
ISA 540 (révisée)

Elaborée par :



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board™

Traduite par :



## À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. 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®).

Copyright © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 106](#).

## SOMMAIRE

---

	Page
Norme ISA 540 (révisée), <i>Audit des estimations comptables et des informations y afférentes</i> .....	4
Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales .....	69

---

# NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 540 (RÉVISÉE)

## AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019)

### SOMMAIRE

---

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1
Nature des estimations comptables.....	2-3
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA.....	4-9
Date d'entrée en vigueur.....	10
<b>Objectif</b> .....	11
<b>Définitions</b> .....	12
<b>Exigences</b>	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes.....	13-15
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	16-17
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.....	18-30
Informations à fournir sur les estimations comptables.....	31
Indices d'un parti pris possible de la direction.....	32
Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre.....	33-36
Déclarations écrites.....	37
Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées.....	38
Documentation.....	39
<b>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</b>	
Nature des estimations comptables.....	A1-A7
Concepts fondamentaux de la présente norme ISA.....	A8-A13
Définitions.....	A14-A18
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes.....	A19-A63
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	A64-A80
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.....	A81-A132
Indices d'un parti pris possible de la direction.....	A133-A136

NORME ISA 540 (RÉVISÉE)

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre .....	A137-A144
Déclarations écrites.....	A145
Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées .....	A146-A148
Documentation .....	A149-A152

Annexe 1 : Facteurs de risque inhérent

Annexe 2 : Communication avec les responsables de la gouvernance

La Norme internationale d'audit (ISA) 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

La norme ISA 540 (révisée) a été approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), qui a conclu qu'elle a été élaborée dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

## Introduction

### Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les estimations comptables et les informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus précisément, elle comporte des exigences et des indications sur l'application des normes ISA 315 (révisée)<sup>1</sup>, ISA 330<sup>2</sup>, ISA 450<sup>3</sup> et ISA 500<sup>4</sup>, ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables et aux informations y afférentes. Elle contient également des exigences et des indications relatives à l'évaluation des anomalies présentes dans les estimations comptables et les informations y afférentes, et à l'évaluation des indices d'un parti pris possible de la direction.

### Nature des estimations comptables

2. Les estimations comptables sont de nature très variable et doivent être établies par la direction pour les montants en numéraire qui ne sont pas directement observables. L'évaluation de ces montants comporte une incertitude d'estimation, qui reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données – limites dont découlent nécessairement une part de subjectivité et une variabilité des résultats de l'évaluation. Le processus d'établissement d'estimations comptables consiste à choisir et à appliquer une méthode en fonction d'hypothèses et de données, ce qui nécessite de la direction qu'elle exerce son jugement et peut rendre l'évaluation complexe. Les incidences de la complexité, de la subjectivité et des autres facteurs de risque inhérent sur l'évaluation de ces montants en numéraire influent sur leur vulnérabilité aux anomalies. (Réf. : par. A1 à A6 et Annexe 1)
3. La présente norme ISA s'applique à toutes les estimations comptables. Cela dit, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA dépendront de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. Il arrive que des estimations comptables comportent par nature une incertitude d'estimation très faible, et que le degré de complexité et de subjectivité de leur établissement soit aussi très faible. Pour ces estimations comptables, les procédures d'évaluation des risques et les procédures d'audit complémentaires exigées par la présente norme ISA ne devraient pas être très poussées. Si, au contraire, le degré d'incertitude d'estimation, de complexité ou de subjectivité est très élevé, on peut s'attendre à ce que les procédures soient beaucoup plus poussées. La présente norme ISA donne des indications sur la façon d'en adapter les exigences. (Réf. : par. A7)

### Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

4. La présente norme ISA exige que le risque inhérent soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables. Selon la nature de l'estimation comptable, il se peut que l'incertitude d'estimation, la complexité, la

---

<sup>1</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.*

<sup>2</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

<sup>3</sup> Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit.*

<sup>4</sup> Norme ISA 500, *Éléments probants.*

subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, aient une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative. Comme il est expliqué dans la norme ISA 200<sup>5</sup>, le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. L'évaluation du risque inhérent dépend donc de la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie, et s'inscrit sur une échelle appelée «échelle de risque inhérent» dans la présente norme ISA. (Réf. : par. A8, A9, A65 et A66, et Annexe 1)

5. La présente norme ISA renvoie aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée) et ISA 330, et fournit des indications connexes, pour souligner l'importance des décisions que prend l'auditeur quant aux contrôles liés aux estimations comptables, notamment lorsqu'il :
  - détermine s'il existe des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur étant tenu d'évaluer la conception de ces contrôles et de déterminer s'ils ont été mis en place;
  - décide de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.
6. La présente norme ISA exige aussi que le risque lié au contrôle soit évalué séparément lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables. Lorsqu'il évalue le risque lié au contrôle, l'auditeur se demande si les procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit de mettre en œuvre impliquent qu'il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Si l'auditeur ne met pas en œuvre de tests des contrôles, il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour réviser à la baisse son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions en ce qui concerne une assertion particulière<sup>6</sup>. (Réf. : par. A10)
7. La présente norme ISA souligne que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (notamment, s'il y a lieu, les tests des contrôles) doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et prendre en compte l'effet d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle.
8. L'exercice de l'esprit critique à l'égard des estimations comptables est influencé par la prise en compte, par l'auditeur, des facteurs de risque inhérent, et son importance s'accroît lorsque les estimations comptables comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation, ou sont fortement touchées par la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. De même, l'exercice de l'esprit critique est important dans les cas où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes est particulièrement grande. (Réf. : par. A11)
9. La présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il évalue, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables<sup>7</sup> au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies. Dans la présente norme ISA, l'expression «raisonnable au regard du référentiel d'information financière applicable» signifie que les exigences pertinentes du référentiel

---

<sup>5</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A40.

<sup>6</sup> Norme ISA 530, *Sondages en audit*, Annexe 3.

<sup>7</sup> Voir également la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 13 c).

d'information financière applicable ont été appliquées adéquatement, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A12, A13, et A139 à A144)

- l'établissement de l'estimation comptable, y compris le choix de la méthode, des hypothèses et des données compte tenu de la nature de l'estimation comptable et des faits et circonstances propres à l'entité;
- le choix de l'estimation ponctuelle de la direction;
- les informations à fournir sur l'estimation comptable, y compris celles qui expliquent la manière dont elle a été établie et la nature, l'étendue et les sources de l'incertitude d'estimation.

### **Date d'entrée en vigueur**

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

### **Objectif**

11. L'objectif de l'auditeur 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.

### **Définitions**

12. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) «estimation comptable», un montant en numéraire dont l'évaluation, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable, comporte une incertitude d'estimation; (Réf. : par. A14)
- b) «estimation ponctuelle de l'auditeur» ou «intervalle de confiance de l'auditeur», le montant ou la fourchette de montants que l'auditeur établit et utilise pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction; (Réf. : par. A15)
- c) «incertitude d'estimation», la vulnérabilité au manque de précision inhérent à un processus d'évaluation; (Réf. : par. A16 et Annexe 1)
- d) «parti pris de la direction», un manque de neutralité de la part de la direction dans la préparation de l'information; (Réf. : par. A17)
- e) «estimation ponctuelle de la direction», le montant retenu par la direction et comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers à titre d'estimation comptable;
- f) «dénouement d'une estimation comptable», le montant en numéraire qui se matérialise réellement à l'issue des opérations, événements ou situations sur lesquels porte l'estimation comptable. (Réf. : par. A18)



## Exigences

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

13. Lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)<sup>8</sup>, 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 fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. (Réf. : par. A19 à A22)

#### *L'entité et son environnement*

- a) Les opérations de l'entité et les autres événements et 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. (Réf. : par. A23)
- 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 les opérations et les autres événements et situations. (Réf. : par. A24 et A25)
- 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. (Réf. : par. A26)
- 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. (Réf. : par. A27)

#### *Le contrôle interne de l'entité*

- 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. (Réf. : par. A28 à A30)
- 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. (Réf. : par. A31)
- 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. (Réf. : par. A32 et A33)
- h) Le système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, notamment :
  - i) les catégories d'opérations, les événements et les situations qui sont importants par rapport aux états financiers et qui nécessitent la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes, ou entraînent des changements dans ces estimations ou informations; (Réf. : par. A34 et A35)

<sup>8</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 3, 5, 6, 9, 11, 12, 15 à 17, 20 et 21.

- 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 : (Réf. : par. A36 et A37)
      - i. choisit ou conçoit, et applique les méthodes, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles, (Réf. : par. A38 et A39)
      - ii. choisit les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et identifie celles qui sont importantes, (Réf. : par. A40 à A43)
      - iii. choisit les données à utiliser, (Réf. : par. A44)
    - 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, (Réf. : par. A45)
    - 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. (Réf. : par. A46 à A49)
  - i) Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction dont il est question au sous-alinéa 13 h)ii). (Réf. : par. A50 à A54)
  - j) La manière dont la direction examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.
14. 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. (Réf. : par. A55 à A60)
15. 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. (Réf. : par. A61 à A63)

### **Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives**

16. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)<sup>9</sup>, l'auditeur doit procéder à une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle.

---

<sup>9</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 25 et 26.

L'auditeur doit tenir compte de ce qui suit pour l'identification des risques d'anomalies significatives et pour l'évaluation du risque inhérent : (Réf. : par. A64 à A71)

- a) le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables; (Réf. : par. A72 à A75)
  - b) la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur : (Réf. : par. A76 à A79)
    - 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.
17. 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<sup>10</sup>. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque<sup>11</sup>. (Réf. : par. A80)

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

18. Comme l'exige la norme ISA 330<sup>12</sup>, 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<sup>13</sup>, 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<sup>14</sup>. 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. (Réf. : par. A81 à A84)

19. Comme l'exige la norme ISA 330<sup>15</sup>, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des tests à l'égard des contrôles pertinents 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 :

---

<sup>10</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 27.

<sup>11</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 29.

<sup>12</sup> Norme ISA 330, paragraphes 6 à 15 et 18.

<sup>13</sup> Norme ISA 330, paragraphes 6, 7 et 21.

<sup>14</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b).

<sup>15</sup> Norme ISA 330, paragraphe 8.

- 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<sup>16</sup>. (Réf. : par. A85 à A89)

20. 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<sup>17</sup>. (Réf. : par. A90)

*Obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur*

21. Lorsque les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre comprennent l'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, l'auditeur doit évaluer si ces éléments probants sont suffisants et appropriés pour répondre aux risques d'anomalies significatives liés à l'estimation comptable. Ce faisant, l'auditeur doit tenir compte du fait que les changements de circonstances et d'autres situations pertinentes ayant eu lieu entre la date à laquelle l'estimation a été établie et la date de l'événement peuvent avoir une incidence sur la pertinence de ces éléments probants au regard du référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A91 à A93)

*Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable*

22. 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 : (Réf. : par. A94)
- 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.

**Méthodes**

23. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux méthodes, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :

---

<sup>16</sup> Norme ISA 330, paragraphe 9.

<sup>17</sup> Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

- a) si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la méthode utilisée lors des périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95 et A97)
- b) si les jugements portés aux fins du choix de la méthode présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)
- c) si les calculs ont été appliqués conformément à la méthode et s'ils sont mathématiquement exacts;
- d) lorsque l'application de la méthode par la direction implique une modélisation complexe, s'il y a cohérence dans les jugements portés et, s'il y a lieu : (Réf. : par. A98 à A100)
  - i) 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,
  - ii) 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;
- e) si l'intégrité des hypothèses importantes et des données a été maintenue dans le cadre de l'application de la méthode. (Réf. : par. A101)

#### Hypothèses importantes

24. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux hypothèses importantes, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :
- a) si les hypothèses importantes sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95, A102 et A103)
  - b) si les jugements portés aux fins du choix des hypothèses importantes présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)
  - c) si les hypothèses importantes 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, selon la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit; (Réf. : par. A104)
  - d) 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. (Réf. : par. A105)

#### Données

25. Pour l'application des exigences du paragraphe 22 relativement aux données, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer :
- a) si les données sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées; (Réf. : par. A95 et A106)

- b) si les jugements portés aux fins du choix des données présentent des indices d'un parti pris possible de la direction; (Réf. : par. A96)
- c) si les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances; (Réf. : par. A107)
- d) si les données ont été adéquatement comprises et interprétées par la direction, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles. (Réf. : par. A108)

Choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation

26. 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; (Réf. : par. A109)
  - 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. (Réf. : par. A110 à A114)
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 : (Réf. : par. A115 à A117)
- 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 norme ISA 265<sup>18</sup>.

*Établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur*

28. Lorsque, pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation, l'auditeur établit une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, notamment dans les cas où l'alinéa 27 b) l'exige, les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre doivent comprendre des procédures visant à évaluer si les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable. Qu'il utilise ses propres méthodes, hypothèses ou données, ou celles de la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre ces procédures d'audit complémentaires en tenant compte des points

---

<sup>18</sup> Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

dont il est question aux paragraphes 23 à 25. (Réf. : par. A118 à A123)

29. Si l'auditeur établit un intervalle de confiance, il doit :
- a) établir que cet intervalle de confiance ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés, et qui, selon son appréciation, sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A124 et A125)
  - b) 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 liés aux informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude d'estimation.

#### *Autres considérations liées aux éléments probants*

30. Pour obtenir des éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, quelles que soient les sources des informations devant servir d'éléments probants, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 500.

Lorsque l'auditeur utilise les travaux d'un expert choisi par la direction, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent l'aider à évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément à l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500. Dans le cadre de l'évaluation des travaux de l'expert choisi par la direction, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont influencés par l'évaluation, par l'auditeur, de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, par sa compréhension de la nature des travaux effectués par l'expert, et par le niveau de ses connaissances dans le domaine d'expertise de l'expert. (Réf. : par. A126 à A132)

#### **Informations à fournir sur les estimations comptables**

31. L'auditeur doit 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 dont il est question aux alinéas 26 b) et 29 b).

#### **Indices d'un parti pris possible de la direction**

32. 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 les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse. (Réf. : par. A133 à A136)

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

33. Lorsqu'il applique la norme ISA 330 aux estimations comptables<sup>19</sup>, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si : (Réf. : par. A137 et A138)

---

<sup>19</sup> Norme ISA 330, paragraphes 25 et 26.

- 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.
34. 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<sup>20</sup>. 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 norme ISA 705 (révisée)<sup>21</sup>.

Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies

35. 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 norme ISA 450<sup>22</sup> 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. (Réf. : par. A12, A13, et A139 à A144)
36. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit évaluer :
- a) dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, si la direction a fourni les informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel, mais qui sont nécessaires pour que les états financiers pris dans leur ensemble donnent une image fidèle<sup>23</sup>;
  - b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, si les informations fournies sont celles qui sont nécessaires pour que les états financiers ne soient pas trompeurs<sup>24</sup>.

### Déclarations écrites

37. L'auditeur doit demander à la direction<sup>25</sup> et, s'il y a lieu, aux responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant si les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation ou une fourniture d'informations conformes au référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit aussi se demander s'il lui faut obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières, notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées. (Réf. : par. A145)

---

<sup>20</sup> Norme ISA 500, paragraphe 11.

<sup>21</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>22</sup> Norme ISA 450, paragraphe A6.

<sup>23</sup> Voir également la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

<sup>24</sup> Voir également la norme ISA 700 (révisée), paragraphe 19.

<sup>25</sup> Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.



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

38. Selon les normes ISA 260 (révisée)<sup>26</sup> et ISA 265<sup>27</sup>, l'auditeur doit communiquer avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction au sujet de certaines questions, notamment les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité et les déficiences importantes du contrôle interne. Ce faisant, l'auditeur doit déterminer les questions à communiquer, s'il y a lieu, au sujet des estimations comptables, et se demander si les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont liées ou non à l'incertitude d'estimation, ou aux incidences de la complexité, de la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent qui entrent en jeu dans l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes. Par ailleurs, dans certaines circonstances, l'auditeur est tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de communiquer au sujet de certaines questions avec d'autres parties intéressées, notamment les autorités de réglementation ou de contrôle prudentiel. (Réf. : par. A146 à A148)

### **Documentation**

39. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit<sup>28</sup> : (Réf. : par. A149 à A152)
- 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<sup>29</sup>, 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.

\* \* \*

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

### **Nature des estimations comptables** (Réf. : par. 2)

#### *Exemples d'estimations comptables*

A1. Voici des exemples d'estimations comptables concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir :

<sup>26</sup> Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 16 a).

<sup>27</sup> Norme ISA 265, paragraphe 9.

<sup>28</sup> Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6, A7 et A10.

<sup>29</sup> Norme ISA 330, alinéa 28 b).

- obsolescence des stocks;
- amortissement d'immobilisations corporelles;
- évaluation d'infrastructures;
- évaluation d'instruments financiers;
- issue d'un procès en cours;
- provision pour pertes de crédit attendues;
- évaluation de passifs d'assurance;
- obligations de garantie;
- passifs au titre des avantages de retraite du personnel;
- paiements fondés sur des actions;
- juste valeur d'actifs ou de passifs acquis dans un regroupement d'entreprises, y compris la détermination d'écarts d'acquisition (goodwill) et d'immobilisations incorporelles;
- dépréciation d'actifs à long terme ou d'immobilisations corporelles détenues en vue d'être sorties;
- échanges non monétaires d'actifs ou de passifs entre parties indépendantes;
- produits tirés de contrats à long terme.

#### *Méthodes*

A2. Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour établir une estimation comptable selon la base d'évaluation exigée. Par exemple, l'une des méthodes reconnues aux fins de l'établissement d'estimations comptables liées à des opérations dont le paiement est fondé sur des actions consiste à déterminer le prix théorique d'une option d'achat au moyen de la formule d'évaluation des options de Black-Scholes. Une méthode 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.

#### *Hypothèses et données*

A3. 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. La direction peut choisir une hypothèse parmi un éventail de possibilités appropriées. Les hypothèses élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable.

A4. Dans la présente norme ISA, 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. Les informations obtenues par l'application, à des données, de techniques analytiques ou de techniques d'interprétation sont appelées «données dérivées» lorsque les techniques en question ont un fondement théorique solide et que, par conséquent, elles font appel dans une moindre mesure au jugement de la direction. Autrement, ces informations constituent des hypothèses.

A5. Voici quelques exemples de données :

- les prix convenus lors d'opérations sur le marché;
- la durée de fonctionnement d'une machine ou le nombre d'unités produites par celle-ci;
- les prix historiques ou d'autres modalités contractuelles, par exemple, le taux d'intérêt, le calendrier de paiement ou l'échéance stipulés dans un contrat de prêt;
- les informations prospectives, par exemple les prévisions de conjoncture économique ou de résultats obtenues auprès d'une source d'informations externe;
- un taux d'intérêt futur déterminé au moyen de techniques d'interpolation à partir des taux d'intérêt à terme (données dérivées).

A6. Les données peuvent provenir d'une grande variété de sources. Par exemple, elles peuvent être :

- générées en interne ou en externe;
- produites par un système qui fait partie ou non du grand livre général et des livres auxiliaires;
- observables dans des contrats;
- observables dans des prises de position législatives ou réglementaires.

*Adaptabilité* (Réf. : par. 3)

A7. Les paragraphes A20 à A22, A63, A67 et A84, notamment, donnent des indications sur la façon d'adapter les exigences de la présente norme ISA.

### **Concepts fondamentaux de la présente norme ISA**

*Facteurs de risque inhérent* (Réf. : par. 4)

A8. Les facteurs de risque inhérent sont des caractéristiques de situations ou d'événements qui peuvent avoir une incidence sur la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie, avant prise en considération des contrôles. L'Annexe 1 explique de façon plus détaillée la nature de ces facteurs de risque inhérent, ainsi que leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et de leur présentation dans les états financiers.

A9. Outre l'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité, l'auditeur peut tenir compte d'autres facteurs de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par :

- des changements de nature ou de circonstances qui concernent des éléments pertinents des états financiers ou des exigences du référentiel d'information financière applicable et qui sont susceptibles de nécessiter une modification de la méthode, des hypothèses ou des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes lors de l'établissement des estimations comptables.

*Risque lié au contrôle* (Réf. : par. 6)

A10. Lors de l'évaluation du risque lié au contrôle au niveau des assertions, il est important que l'auditeur tienne compte de l'efficacité de la conception des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer et de la mesure dans laquelle les contrôles répondent à l'évaluation des risques inhérents au niveau des assertions. L'évaluation de l'efficacité de la conception et la vérification de la mise en place des

contrôles permettent à l'auditeur de fonder son attente quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles – attente qui lui servira à déterminer s'il y a lieu de tester les contrôles.

*Esprit critique* (Réf. : par. 8)

A11. Les paragraphes A60, A95, A96, A137 et A139, notamment, décrivent comment l'auditeur peut faire preuve d'esprit critique. Le paragraphe A152 donne des indications à l'auditeur sur la façon de documenter l'exercice de l'esprit critique, et comporte des exemples de paragraphes précis de la présente norme ISA pour lesquels la documentation peut attester qu'il a fait preuve d'esprit critique.

*Notion de « caractère raisonnable »* (Réf. : par. 9 et 35)

A12. Pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur peut aussi tenir compte d'autres facteurs pertinents. Il peut notamment se demander si :

- les données et les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable sont cohérentes entre elles et avec les données et les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité;
- l'estimation comptable tient compte des informations appropriées conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable.

A13. L'expression « appliquées adéquatement » employée au paragraphe 9 de la présente norme ISA s'entend d'une façon qui, en plus de respecter les exigences du référentiel d'information financière applicable, reflète des jugements qui sont conformes à l'objectif de la base d'évaluation de ce référentiel.

## **Définitions**

*Estimation comptable* (Réf. : alinéa 12 a))

A14. Les estimations comptables sont des montants en numéraire qui peuvent se rapporter à des catégories d'opérations ou à des soldes de comptes comptabilisés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers. Il peut aussi s'agir de montants en numéraire mentionnés dans les informations fournies ou utilisés pour porter des jugements en matière de comptabilisation ou de fourniture d'informations relativement à une catégorie d'opérations ou à un solde de compte.

*Estimation ponctuelle de l'auditeur ou intervalle de confiance de l'auditeur* (Réf. : alinéa 12 b))

A15. L'auditeur peut établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer une estimation comptable directement (par exemple, une correction de valeur pour dépréciation ou la juste valeur de différents types d'instruments financiers) ou indirectement (par exemple, un montant devant servir d'hypothèse importante aux fins de l'établissement d'une estimation comptable). De même, il peut suivre une approche semblable et établir un montant (quantité, nombre, etc.) ou une fourchette de montants afin d'évaluer une donnée qui n'est pas exprimée en numéraire ou une hypothèse (par exemple, la durée d'utilité estimée d'un actif).

*Incertitude d'estimation* (Réf. : alinéa 12 c))

A16. Les estimations comptables ne comportent pas toutes un degré élevé d'incertitude d'estimation. Par exemple, il peut exister, pour certains éléments des états financiers, un marché libre et actif

constituant une source d'informations aisément accessible et fiable sur les prix réels auxquels les échanges ont lieu. Toutefois, il peut y avoir une incertitude d'estimation même lorsque la méthode et les données d'évaluation sont bien définies. Par exemple, il peut être nécessaire d'ajuster le cours officiel servant à évaluer un placement constitué de valeurs mobilières cotées sur un marché libre et actif lorsque ce placement est important ou lorsque sa négociabilité est limitée. En outre, la conjoncture économique du moment, par exemple une situation d'illiquidité sur un marché précis, peut avoir une incidence sur l'incertitude d'estimation.

*Parti pris de la direction* (Réf. : alinéa 12 d))

A17. Il est fréquent que les référentiels d'information financière préconisent la neutralité, c'est-à-dire l'absence de parti pris. L'incertitude d'estimation implique une part de subjectivité dans l'établissement d'une estimation comptable. En raison de cette subjectivité, la direction doit exercer son jugement et elle peut donc être influencée par un parti pris involontaire ou volontaire (par exemple, lorsqu'elle est motivée par l'objectif d'atteindre un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu). Plus le degré de subjectivité dans l'établissement de l'estimation comptable est élevé, plus la possibilité que cette estimation soit teintée d'un parti pris de la direction augmente.

*Dénouement d'une estimation comptable* (Réf. : alinéa 12 f))

A18. En raison de leur nature, certaines estimations comptables n'ont pas un dénouement qui est pertinent au regard des travaux effectués par l'auditeur conformément à la présente norme ISA. Par exemple, une estimation comptable peut être fondée sur les perceptions des intervenants du marché à un moment précis. Or, ces perceptions peuvent évoluer avec le temps, ce qui fait que le montant réel du prix de vente d'un actif ou du prix de transfert d'un passif peut différer de l'estimation comptable correspondante établie à la date de clôture.

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

*Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement* (Réf. : par. 13)

A19. Selon les paragraphes 11 à 24 de la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit acquérir une compréhension de certains points concernant l'entité et son environnement, y compris son contrôle interne. Les exigences du paragraphe 13 de la présente norme ISA visent plus précisément les estimations comptables et s'ajoutent aux exigences générales de la norme ISA 315 (révisée).

*Adaptabilité*

A20. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'auditeur met en œuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, par rapport aux estimations comptables, peuvent dépendre à des degrés divers de la mesure dans laquelle chacun des points s'applique dans les circonstances. Par exemple, il peut y avoir, pour une entité donnée, peu d'opérations ou d'autres événements ou situations rendant nécessaire l'établissement d'estimations comptables, et il se peut que les obligations d'information financière applicables soient simples à remplir et qu'il n'existe pas de facteurs réglementaires pertinents. En outre, il se peut que l'établissement des estimations comptables ne nécessite pas de porter des jugements importants et que ce processus soit simple. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables ne soient touchées que dans une moindre mesure par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent, et que les contrôles pertinents pour l'audit soient peu nombreux. Le cas échéant, 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 du processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations comptables.

- A21. À l'inverse, il se peut que l'établissement des estimations comptables nécessite que la direction porte des jugements importants, et que ce processus ne soit pas simple et implique l'utilisation de modèles complexes. De plus, l'entité peut avoir mis en place un système d'information sophistiqué et des contrôles poussés à l'égard des estimations comptables. Dans ces circonstances, il est possible que les estimations comptables soient touchées dans une plus large mesure par l'incertitude d'estimation, la subjectivité, la complexité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Le cas échéant, la nature ou le calendrier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur ne seront probablement pas les mêmes, et ces procédures seront probablement plus poussées, que dans les circonstances mentionnées au paragraphe A20.
- A22. Les considérations suivantes peuvent être pertinentes pour les entités qui ne mènent que des activités simples, ce qui est le cas de beaucoup de petites entités :
- Il se peut que les processus pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables ne soient pas compliqués parce que les activités de l'entité sont simples ou que les estimations nécessaires comportent un faible degré d'incertitude d'estimation.
  - Il est possible que les estimations comptables soient générées hors du grand livre général et des livres auxiliaires, que leur établissement fasse l'objet de contrôles restreints et qu'il soit influencé de façon notable par le propriétaire-dirigeant. L'auditeur pourrait devoir tenir compte du rôle du propriétaire-dirigeant 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.

#### L'entité et son environnement

Les opérations de l'entité et les autres événements et situations (Réf. : alinéa 13 a))

A23. Voici des exemples de changements de circonstances susceptibles de nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables :

- l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations;
- les modalités des opérations ont changé;
- de nouveaux événements ou de nouvelles situations se sont produits.

Les exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 13 b))

A24. La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction et, s'il y a lieu, les responsables de la gouvernance, de la manière dont la direction a appliqué les exigences relatives aux estimations comptables et de la question de savoir s'il considère que ces exigences ont été appliquées adéquatement. Cette compréhension peut également aider l'auditeur à communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par

ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée aux circonstances de l'entité<sup>30</sup>.

A25. Pour acquérir cette compréhension, l'auditeur peut chercher à comprendre 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;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable exigent la modification des méthodes comptables de l'entité qui concernent les estimations comptables.

Les facteurs réglementaires (Réf. : alinéa 13 c))

A26. La compréhension des facteurs réglementaires, le cas échéant, qui sont pertinents en ce qui a trait aux estimations comptables peut aider l'auditeur à identifier les cadres réglementaires applicables (par exemple, les cadres réglementaires établis par les autorités de contrôle prudentiel dans les secteurs des banques ou de l'assurance) et à déterminer si ceux-ci :

- traitent des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation à employer pour les estimations comptables, ou comportent des indications à ce sujet;
- précisent les informations à fournir outre celles exigées par le référentiel d'information financière applicable, ou comportent des indications à ce sujet;
- indiquent les questions à l'égard desquelles la direction est susceptible de faire preuve de parti pris en vue de respecter les exigences réglementaires;
- imposent des exigences réglementaires qui ne concordent pas avec les exigences du référentiel d'information financière applicable, ce qui peut révéler des risques potentiels d'anomalies significatives. Par exemple, certaines autorités de réglementation peuvent préconiser, relativement aux provisions pour pertes de crédit attendues, des seuils minimaux qui sont plus élevés que ceux exigés par le référentiel d'information financière applicable.

La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 d))

A27. La compréhension de la nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité aide celui-ci à comprendre la base d'évaluation de ces estimations comptables ainsi que la nature et l'étendue des informations pouvant s'avérer pertinentes. Cette compréhension fournit à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction de la manière dont celle-ci établit les estimations comptables.

---

<sup>30</sup> Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

Les aspects du contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit

La nature et l'étendue de la surveillance et de la gouvernance (Réf. : alinéa 13 e))

A28. La compréhension qu'acquiert l'auditeur de la nature et de 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 peut s'avérer importante aux fins de l'application de la norme ISA 315 (révisée)<sup>31</sup>, qui exige de l'auditeur qu'il évalue :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
- si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes est réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle.

A29. L'auditeur peut acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si les responsables de la gouvernance :

- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour comprendre les caractéristiques d'une méthode ou d'un modèle en particulier servant à l'établissement d'estimations comptables, ou les risques liés aux estimations comptables, par exemple ceux qui concernent la méthode ou les technologies de l'information utilisées aux fins de leur établissement;
- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour déterminer si la direction a établi les estimations comptables conformément au référentiel d'information financière applicable;
- sont indépendants de la direction, disposent des informations nécessaires pour évaluer en temps opportun la manière dont la direction a établi les estimations comptables, et ont l'autorité nécessaire pour remettre en cause les actions de la direction lorsque celles-ci semblent inadéquates ou inappropriées;
- supervisent le processus suivi par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables, et en particulier le recours à des modèles;
- supervisent les activités de suivi menées par la direction, qui peuvent comprendre des procédures de supervision et de revue visant à détecter et à corriger toute déficience dans la conception ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'égard des estimations comptables.

A30. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être importante en présence d'estimations comptables :

- qui font largement appel au jugement de la direction en raison de leur subjectivité;
- qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation;
- dont l'établissement est complexe, par exemple parce qu'il repose largement sur le recours à l'informatique, qu'il nécessite un volume important de données, ou qu'il implique l'utilisation de plusieurs sources de données ou de plusieurs hypothèses ayant des interrelations complexes;

---

<sup>31</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 14.



- qui sont fondées sur une méthode, des hypothèses ou des données qui ont changé ou auraient dû changer par rapport aux périodes précédentes;
- qui impliquent des hypothèses importantes.

L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : alinéa 13 f))

A31. L'auditeur peut se demander si les circonstances suivantes font augmenter la probabilité que la direction doive retenir les services d'un expert<sup>32</sup> :

- le caractère spécialisé de l'élément devant faire l'objet d'une estimation, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable nécessite l'évaluation de réserves de minerais ou d'hydrocarbures, dans l'industrie extractive, ou la détermination du résultat probable de l'application de modalités contractuelles complexes;
- le caractère complexe des modèles nécessaires à l'application des exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable, comme dans le cas de certains types d'évaluation, notamment les justes valeurs classées au niveau 3<sup>33</sup>;
- le caractère inhabituel ou peu fréquent de la situation, de l'opération ou de l'événement nécessitant une estimation comptable.

Le processus d'évaluation des risques par l'entité (Réf. : alinéa 13 g))

A32. La compréhension de 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 peut aider l'auditeur à prendre en considération les changements liés :

- aux exigences du référentiel d'information financière applicable qui concernent les estimations comptables;
- à la disponibilité ou à la nature des sources de données qui sont pertinentes aux fins de l'établissement des estimations comptables ou qui peuvent influencer sur la fiabilité des données utilisées;
- au système d'information ou à l'environnement informatique de l'entité;
- au personnel clé.

A33. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a identifié et répond à la vulnérabilité aux anomalies résultant de ses propres partis pris ou de fraudes dans le cadre de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, se demander si et, le cas échéant, comment la direction :

- accorde une attention particulière au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses et des données qu'elle utilise pour établir les estimations comptables;
- fait un suivi des indicateurs clés de performance qui peuvent indiquer une performance inattendue ou incohérente par rapport à la performance historique ou prévue ou à d'autres facteurs connus;

---

<sup>32</sup> Norme ISA 500, paragraphe 8.

<sup>33</sup> Voir, par exemple, la Norme internationale d'information financière (IFRS) 13 *Évaluation de la juste valeur*.

- identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner des partis pris;
- 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;
- met en place des processus appropriés de surveillance et d'examen des modèles utilisés aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- exige que soit consigné le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés aux fins de l'établissement des estimations comptables, ou que ces jugements fassent l'objet d'un examen indépendant.

Système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables (Réf. : sous-alinéa 13 h)i)

A34. Les catégories d'opérations, les événements et les situations auxquels s'applique l'alinéa 13 h) sont les mêmes que ceux, liés aux estimations comptables et aux informations y afférentes, qui sont visés par les alinéas 18 a) et d) de la norme ISA 315 (révisée). Pour acquérir une compréhension du système d'information de l'entité en ce qui a trait aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou, au contraire, d'opérations non récurrentes ou inhabituelles;
- la manière dont le système d'information permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

A35. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur découvre des catégories d'opérations, des événements ou des situations qui nécessitent des estimations comptables et la fourniture d'informations y afférentes, mais qui n'ont pas été identifiés par la direction. La norme ISA 315 (révisée) traite des circonstances où l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, et notamment de la détermination de l'existence ou non d'une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité<sup>34</sup>.

Identification par la direction des méthodes, des hypothèses et des sources de données pertinentes (Réf. : division 13 h)ii)a.)

A36. Si la direction a changé de méthode pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut se demander, par exemple, si la nouvelle méthode est plus appropriée, si elle constitue en soi une réponse à l'évolution de l'environnement de l'entité ou des circonstances ayant une incidence sur celle-ci, ou encore à des modifications touchant les exigences du référentiel d'information financière applicable ou l'environnement réglementaire, ou si la direction a une autre raison valable d'avoir fait ce changement.

A37. Si la direction n'a pas changé de méthode pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut notamment se demander s'il est approprié d'utiliser les mêmes méthodes, hypothèses et données que dans le passé compte tenu des circonstances ou de l'environnement actuels.

---

<sup>34</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 17.

Méthodes (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.i.)

A38. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable prescrive la méthode à utiliser aux fins de l'établissement d'une estimation comptable. Dans nombre de cas, cependant, le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode particulière, ou bien il prescrit ou permet plusieurs méthodes pour l'application de la base d'évaluation exigée.

Modèles

A39. La direction peut concevoir et mettre en place des contrôles portant précisément sur les modèles utilisés aux fins de l'établissement d'estimations comptables, qu'il s'agisse de modèles élaborés par la direction ou de modèles externes. Lorsque le modèle lui-même comporte un degré élevé de complexité ou de subjectivité, comme ce peut être le cas par exemple d'un modèle d'évaluation des pertes de crédit attendues ou d'un modèle servant à déterminer la juste valeur à partir de données d'entrée de niveau 3, il peut y avoir une plus grande probabilité que les contrôles qui répondent à cette complexité ou subjectivité soient jugés pertinents pour l'audit. De même, la complexité du modèle fait augmenter la probabilité que les contrôles visant à assurer l'intégrité des données soient pertinents pour l'audit. Pour acquérir une compréhension du modèle et des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- comment la direction détermine la pertinence et l'exactitude du modèle;
- si le modèle fait l'objet d'une validation, ou d'un contrôle a posteriori, et s'il est validé avant utilisation puis à intervalles réguliers pour qu'on puisse déterminer s'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - de la robustesse théorique du modèle,
  - de la rigueur mathématique du modèle,
  - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données, ainsi que du caractère approprié des données et des hypothèses utilisées dans le modèle;
- comment les modifications ou les ajustements appropriés sont apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs, et s'il existe des politiques appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle;
- si des ajustements (par exemple, ceux qui découlent de l'application, dans certains secteurs d'activité, de l'approche par superposition) sont apportés aux données de sortie du modèle, et si ces ajustements sont appropriés dans les circonstances et respectent les exigences du référentiel d'information financière applicable. Lorsque les ajustements ne sont pas appropriés, ils peuvent constituer des indices d'un parti pris possible de la direction;
- si le modèle fait l'objet d'une documentation adéquate, notamment en ce qui concerne les applications visées, les limites, les paramètres clés, les données et hypothèses requises, les résultats des validations effectuées, ainsi que la nature et le fondement des ajustements apportés aux données de sortie.

Hypothèses (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.ii.)

A40. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a choisi les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- le fondement du choix de la direction et la documentation étayant le choix de l'hypothèse. Il est possible que le référentiel d'information financière applicable comporte des critères ou des indications concernant le choix des hypothèses;
- la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses;
- s'il y a lieu, la manière dont la direction détermine que les hypothèses sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité, ou :
  - avec d'autres éléments que la direction maîtrise (par exemple, les hypothèses relatives aux programmes d'entretien susceptibles d'influer sur la durée d'utilité estimative d'un actif) et avec les plans d'affaires de l'entité et son environnement externe,
  - avec d'autres éléments que la direction ne maîtrise pas (par exemple, les hypothèses relatives aux taux d'intérêt, aux taux de mortalité ou à d'éventuelles demandes en justice ou mesures réglementaires);
- les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux informations à fournir sur les hypothèses.

A41. En ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, les hypothèses varient quant à la source des données utilisées et au fondement des jugements les étayant. Ainsi, il y a :

- a) celles qui reflètent les facteurs que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur des données de marché provenant de sources indépendantes de l'entité publiant l'information financière;
- b) celles qui reflètent les jugements portés par l'entité elle-même sur les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur les meilleures données disponibles dans les circonstances.

En pratique, toutefois, il se peut que la distinction entre les types d'hypothèses décrits en a) et en b) ne soit pas toujours apparente et qu'on ne puisse déterminer le type d'une hypothèse sans avoir une compréhension de la source des données utilisées et du fondement des jugements étayant cette hypothèse. Par ailleurs, il peut arriver que la direction doive faire un choix parmi un certain nombre d'hypothèses divergentes utilisées par différents intervenants du marché.

A42. Dans la présente norme ISA, «hypothèses importantes» s'entend des hypothèses qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative le montant de l'estimation comptable. 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.

### Marchés inactifs ou illiquides

A43. Lorsque les marchés sont inactifs ou illiquides, l'auditeur peut acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les hypothèses en déterminant, par exemple, si celle-ci :

- a mis en place des politiques appropriées pour adapter l'application de la méthode employée à ces circonstances. Une telle adaptation peut notamment consister en l'apport d'ajustements au modèle ou en la mise au point de nouveaux modèles appropriés aux circonstances;
- peut compter sur des personnes ayant les compétences ou les connaissances nécessaires pour adapter ou mettre au point un modèle, en urgence si cela est nécessaire, et pour choisir une technique d'évaluation appropriée aux circonstances;
- dispose des ressources nécessaires afin de déterminer la fourchette de dénouements possibles compte tenu des incertitudes existantes, en effectuant une analyse de sensibilité ou autrement;
- a les moyens d'évaluer de quelle façon, le cas échéant, la détérioration des conditions de marché a influé sur les activités, l'environnement et les risques d'entreprise pertinents de l'entité, ainsi que les incidences sur les estimations comptables de l'entité dans les circonstances;
- comprend bien la façon dont les données sur les prix provenant de certaines sources d'informations externes, et la pertinence de ces données, peuvent varier dans les circonstances.

Données (Réf. : subdivision 13 h)ii)a.iii.)

A44. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction choisit les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature et la source des données, y compris les informations provenant de sources d'informations externes;
- la manière dont la direction évalue si les données sont appropriées;
- l'exactitude et l'exhaustivité des données;
- la cohérence des données avec celles utilisées lors des périodes précédentes;
- le degré de complexité des systèmes informatiques utilisés pour l'obtention et le traitement des données, notamment quand le volume de données à traiter est important;
- la manière dont les données sont obtenues, transmises et traitées et dont leur intégrité est maintenue.

Manière dont la direction acquiert une compréhension de l'incertitude d'estimation et y répond (Réf. : divisions 13 h)ii)b. et c.)

A45. Pour déterminer si la direction comprend le degré d'incertitude d'estimation et comment elle acquiert cette compréhension, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- si et, le cas échéant, comment la direction a identifié d'autres méthodes, hypothèses importantes ou sources de données qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable;

- si et, le cas échéant, comment la direction a pris en compte les différents dénouements possibles, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses importantes ou les données utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable.
- A46. Des exigences du référentiel d'information financière applicable peuvent prescrire l'approche à suivre pour choisir l'estimation ponctuelle de la direction parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation. Il peut être indiqué, dans le référentiel d'information financière, que le montant approprié est un montant qui est choisi adéquatement parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation et, dans certains cas, que le montant le plus pertinent peut être situé dans la partie médiane de la fourchette de résultats.
- A47. Par exemple, en ce qui concerne les estimations en juste valeur, IFRS 13<sup>35</sup> précise que, si plusieurs techniques d'évaluation sont utilisées pour déterminer la juste valeur, les résultats (c'est-à-dire les indications respectives de la juste valeur) doivent être évalués en tenant compte du fait que l'intervalle de valeurs qu'indiquent ces résultats est raisonnable ou non. L'évaluation de la juste valeur correspond au point compris dans cet intervalle qui est le plus représentatif de la juste valeur dans les circonstances. Dans d'autres cas, le référentiel d'information financière applicable peut prescrire l'utilisation de l'espérance mathématique des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, ou encore l'utilisation du résultat le plus probable ou de celui qui est plus probable qu'improbable.
- A48. Il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable prescrive la fourniture d'informations ou des objectifs d'information liés aux estimations comptables, et que certaines entités choisissent de fournir des informations supplémentaires. Ces informations ou objectifs d'information peuvent concerner, par exemple :
- la méthode d'estimation employée, y compris tout modèle applicable, et le fondement du choix de cette méthode;
  - les informations provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
    - les hypothèses élaborées en interne,
    - les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité;
  - l'effet de tout changement de méthode d'estimation par rapport à la période précédente;
  - les sources d'incertitude d'estimation;
  - les informations en juste valeur;
  - les informations concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles.
- A49. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations particulières sur l'incertitude d'estimation, par exemple :
- des informations sur les hypothèses formulées quant à l'avenir et sur les autres sources

---

<sup>35</sup> IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, paragraphe 63.

majeures d'incertitude d'estimation qui font augmenter la probabilité ou l'ampleur d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs après la date de clôture. Ces informations à fournir, qu'on désigne parfois par des termes comme «sources principales d'incertitude relative aux estimations» ou «estimations comptables critiques», peuvent concerner les estimations comptables qui nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes. Plus le nombre de données et d'hypothèses ayant une incidence sur l'éventuelle résolution future de l'incertitude d'estimation augmente, plus ces jugements deviennent subjectifs et complexes, et plus grande est la possibilité d'un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs. Voici des exemples d'informations pouvant être fournies :

- la nature de l'hypothèse ou d'une autre source d'incertitude d'estimation,
- la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes et hypothèses utilisées, y compris les raisons de cette sensibilité,
- la résolution prévue d'une incertitude et la fourchette des dénouements raisonnablement possibles pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés,
- une explication des modifications apportées aux anciennes hypothèses relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure;
- des informations sur la fourchette des dénouements possibles, ainsi que les hypothèses ayant servi à déterminer cette fourchette;
- des informations particulières portant, par exemple :
  - sur l'importance des estimations comptables en juste valeur au regard de la situation et de la performance financières de l'entité,
  - sur l'inactivité ou l'illiquidité du marché;
- des informations qualitatives, comme l'exposition aux risques et les facteurs à l'origine de cette exposition, les objectifs, politiques et procédures de gestion des risques de l'entité, les méthodes utilisées pour l'évaluation du risque, ainsi que tout changement dans l'un ou l'autre de ces aspects qualitatifs par rapport à la période précédente;
- des informations quantitatives, comme le degré d'exposition de l'entité aux risques, d'après les données fournies en interne aux dirigeants clés de l'entité, notamment en ce qui concerne le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit qui concernent le processus d'établissement des estimations comptables par la direction (Réf. : alinéa 13 i))

A50. C'est au processus de la direction qui est mentionné au sous-alinéa 13 h)ii) que se rapporte le jugement que pose l'auditeur lorsqu'il identifie les contrôles pertinents pour l'audit et qu'il établit, par le fait même, la nécessité d'en évaluer la conception et de déterminer s'ils ont été mis en place. Selon la complexité de l'estimation comptable, il se peut que l'auditeur n'identifie pas d'activités de contrôle pertinentes pour chacun des éléments mentionnés au sous-alinéa 13 h)ii).

A51. Pour acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, l'auditeur peut prendre en considération :

- la manière dont la direction détermine le caractère approprié des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment quand elle a recours à une source d'informations externe ou à des données qui ne proviennent ni du grand livre général ni des livres auxiliaires;
- l'examen et l'approbation par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance des estimations comptables ainsi que des hypothèses et des données utilisées aux fins de leur établissement;
- 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. L'auditeur se demande notamment si la nature de l'entité et de ses produits ou services a été prise en compte de façon appropriée dans la répartition des responsabilités. Par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, une bonne façon de séparer les tâches pourrait consister à établir une fonction indépendante qui serait chargée d'établir et de valider l'estimation de la juste valeur des produits financiers de l'entité et qui serait dotée d'un personnel dont la rémunération n'est pas liée à ces produits;
- l'efficacité de la conception des activités de contrôle. Il est généralement plus difficile pour la direction de concevoir des contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation, de façon à prévenir, ou à détecter et corriger, efficacement les anomalies significatives, que de concevoir des contrôles qui répondent à la complexité. Il se peut que les contrôles qui répondent à la subjectivité et à l'incertitude d'estimation doivent comporter davantage d'éléments manuels, lesquels sont moins fiables que les contrôles automatisés étant donné qu'il est plus facile pour la direction d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner. L'efficacité de la conception des contrôles qui répondent à la complexité peut varier en fonction des raisons et de la nature de cette complexité. Par exemple, il peut être plus facile de concevoir des contrôles efficaces lorsque ceux-ci se rapportent à une méthode qui est couramment utilisée ou à l'intégrité des données.

A52. Lorsque la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour établir une estimation comptable, il est probable que les contrôles pertinents pour l'audit comprennent les contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications. Ces contrôles peuvent répondre aux risques liés :

- au fait que le système informatique ait ou non la capacité de traiter d'importants volumes de données et au caractère approprié de sa configuration pour cet usage;
- aux calculs complexes que nécessite l'application d'une méthode. Lorsque plusieurs systèmes sont nécessaires pour le traitement d'opérations complexes, des rapprochements réguliers sont effectués entre ces systèmes, en particulier quand les systèmes n'ont pas d'interface automatisée ou qu'ils sont susceptibles de faire l'objet d'interventions manuelles;
- au fait que la conception et le calibrage des modèles font ou non l'objet d'évaluations périodiques;
- à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction des données relatives aux estimations comptables des comptes de l'entité ou de sources d'informations externes;



- aux données, ce qui comprend l'exhaustivité et l'exactitude du flux des données transitant par le système d'information de l'entité, le caractère approprié de toute modification des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, ainsi que le maintien de l'intégrité et de la sécurité des données;
- au traitement ou à l'enregistrement des données, lorsque la direction a recours à des sources d'informations externes;
- au fait que la direction s'est dotée ou non de contrôles sur l'accès aux différents modèles, leur modification et leur maintenance, afin de conserver une piste d'audit fiable pour les versions approuvées des modèles et d'empêcher qu'on puisse accéder à ces modèles ou les modifier sans autorisation;
- à la présence ou à l'absence de contrôles appropriés à l'égard du transfert d'informations relatives aux estimations comptables dans le grand livre général, notamment sur les écritures de journal.

A53. Dans certains secteurs, comme ceux des banques et de l'assurance, il se peut que le terme «gouvernance» soit employé pour décrire des activités faisant partie de l'environnement de contrôle, du suivi des contrôles ou d'autres composantes du contrôle interne, qui sont décrites dans la norme ISA 315 (révisée)<sup>36</sup>.

A54. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, les travaux de celle-ci peuvent être particulièrement utiles à l'auditeur. En effet, ces travaux peuvent l'aider à acquérir une compréhension :

- de la nature et de l'étendue de l'utilisation des estimations comptables par la direction;
- de la conception et de la mise en place des activités de contrôle visant à répondre aux risques liés aux données, aux hypothèses et aux modèles servant à établir les estimations comptables;
- des aspects du système d'information de l'entité qui génère les données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables;
- de la manière dont les nouveaux risques liés aux estimations comptables sont identifiés, évalués et gérés.

*Examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (Réf. : par. 14)*

A55. L'examen du dénouement ou de la révision d'estimations comptables antérieures (examen rétrospectif) facilite l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives lorsque ces estimations ont un dénouement impliquant le transfert ou la réalisation d'un actif ou d'un passif au cours de la période considérée, ou sont révisées pour les besoins de la période considérée. En effectuant un examen rétrospectif, l'auditeur peut obtenir :

- des informations sur l'efficacité du processus d'estimation auparavant suivi par la direction, ce qui peut lui fournir des éléments probants sur la probabilité que le processus de la période considérée soit efficace;
- des éléments probants concernant des questions, comme les motifs des changements sur lesquels il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers;

---

<sup>36</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A77.

- des informations concernant la complexité ou l'incertitude d'estimation associées aux estimations comptables;
  - 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. L'exercice de l'esprit critique aide l'auditeur à identifier les circonstances ou situations en cause et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.
- A56. Un examen rétrospectif peut fournir des éléments probants étayant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée. Il peut porter sur des estimations comptables établies pour les besoins des états financiers de la période précédente, ou encore viser plusieurs périodes ou une période plus courte qu'un exercice (comme un semestre ou un trimestre). Dans certains cas, il convient de faire porter l'examen rétrospectif sur plusieurs périodes lorsque le dénouement d'une estimation comptable s'étale sur plus d'un exercice.
- A57. La norme ISA 240<sup>37</sup> exige que l'auditeur procède à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des estimations comptables antérieures, à titre de procédure d'évaluation des risques en application de la présente norme ISA, en même temps qu'il effectue l'examen exigé par la norme ISA 240.
- A58. Selon l'évaluation antérieure qu'a faite l'auditeur des risques d'anomalies significatives, par exemple s'il détermine que le risque inhérent est plus élevé en ce qui a trait à un ou à plusieurs risques d'anomalies significatives, il peut juger nécessaire de procéder à un examen rétrospectif plus détaillé. Dans le cadre d'un tel examen, l'auditeur pourra, par exemple, porter une attention particulière – dans la mesure où cela est faisable en pratique – à l'incidence des hypothèses importantes et des données qui ont servi à établir les estimations comptables antérieures. À l'inverse, pour les estimations comptables découlant de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes, par exemple, l'auditeur peut juger que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre aux fins de l'examen peuvent se limiter à des procédures analytiques.
- A59. L'objectif d'évaluation, en ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables – qui sont fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation –, implique des perceptions de valeur à un moment précis, perceptions qui peuvent changer considérablement et rapidement selon l'évolution de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités. C'est pourquoi l'auditeur peut orienter l'examen de manière à obtenir des informations pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, il se peut que la compréhension des changements dans les hypothèses des intervenants du marché qui ont eu une incidence sur le dénouement d'estimations comptables en juste valeur d'une période précédente ait peu de chances de fournir des éléments probants pertinents. En pareils cas, des éléments probants peuvent être obtenus par l'acquisition d'une compréhension du dénouement des hypothèses (par exemple des projections des flux de trésorerie) et de l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction dans le passé, éléments probants qui étayeront l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée.
- A60. Un écart entre une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et son dénouement n'est pas nécessairement un indice d'anomalie dans les états

---

<sup>37</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, sous-alinéa 32 b)ii).

financiers de la période précédente. Toutefois, un tel écart peut indiquer une anomalie si, par exemple, il découle du fait que la direction n'a pas tenu compte d'informations dont elle disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient obtenues et prises en considération par la direction au regard du référentiel d'information financière applicable<sup>38</sup>. Un tel écart peut remettre en cause le processus suivi par la direction pour la prise en considération des informations aux fins de l'établissement des estimations comptables. En conséquence, l'auditeur peut réévaluer le risque lié au contrôle et déterminer que des éléments probants plus convaincants doivent être obtenus quant à cette question. De nombreux référentiels d'information financière donnent des indications sur la manière de distinguer, parmi les changements dans les estimations comptables, ceux qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à appliquer dans chaque cas.

*Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 15)*

A61. Pour déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que<sup>39</sup> :

- la nature des estimations comptables se rapportant à un secteur d'activité particulier (par exemple, un gisement minier, des actifs agricoles, des instruments financiers complexes, des passifs d'assurance);
- le degré d'incertitude d'estimation;
- la complexité de la méthode ou du modèle utilisé;
- la complexité des exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, et l'existence connue d'interprétations ou de pratiques divergentes sur certains points, ou d'un manque d'uniformité dans la manière d'établir les estimations comptables;
- les procédures que l'auditeur a l'intention de mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives;
- la nécessité d'exercer un jugement sur des questions qui ne sont pas abordées par le référentiel d'information financière applicable;
- la mesure dans laquelle le choix des données et des hypothèses fait appel au jugement;
- la complexité des technologies de l'information utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, et la mesure dans laquelle l'entité y a recours.

La nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention des personnes possédant les compétences ou connaissances spécialisées peuvent varier tout au long de l'audit.

A62. Lorsque les questions en cause relèvent d'un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, il peut arriver que l'auditeur ne possède pas les compétences ou les connaissances spécialisées

---

<sup>38</sup> Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 14.

<sup>39</sup> Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14 et norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

nécessaires (par exemple, des compétences en évaluation) et qu'il ait besoin de recourir aux services d'un expert de son choix<sup>40</sup>.

- A63. 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. Cependant, dans le cas des pertes de crédit attendues d'une institution bancaire ou d'un passif d'assurance d'une entité d'assurance, par exemple, l'auditeur jugera probablement que des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires.

#### **Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives** (Réf. : par. 4 et 16)

- A64. Il importe de procéder à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés aux estimations comptables pour toutes les estimations comptables, c'est-à-dire non seulement pour celles qui sont comptabilisées dans les états financiers, mais aussi pour celles incluses dans les notes des états financiers.
- A65. Selon le paragraphe A42 de la norme ISA 200, en général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Toutefois, la présente norme ISA exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir une base pour la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les risques importants, qui sont liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330<sup>41</sup>.
- A66. Pour identifier les risques d'anomalies significatives et évaluer le risque inhérent, l'auditeur doit tenir compte de 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. La prise en considération des facteurs de risque inhérent peut aussi permettre à l'auditeur d'obtenir des informations qui lui serviront :
- à situer l'évaluation du risque inhérent sur l'échelle de risque inhérent;
  - à cerner les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, et à s'assurer que les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre conformément au paragraphe 18 sont adaptées à ces raisons.

Les interrelations entre les facteurs de risque inhérent sont expliquées de façon plus détaillée à l'Annexe 1.

- A67. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation par l'auditeur 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. Par exemple :
- a) les estimations comptables des pertes de crédit attendues seront probablement complexes, car ces pertes ne sont pas directement observables et doivent souvent être estimées au moyen d'un modèle complexe. Le modèle peut reposer 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. Il est également probable que les estimations comptables des pertes de crédit attendues comportent un degré élevé d'incertitude

<sup>40</sup> Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

<sup>41</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b).

d'estimation et qu'elles présentent une part importante de subjectivité, du fait qu'elles nécessitent de porter des jugements à l'égard des événements ou situations futurs. Des considérations similaires s'appliquent aux passifs d'assurance;

- b) l'estimation comptable d'une provision pour obsolescence des stocks d'une entité ayant un large éventail de stocks peut, selon la nature des stocks, nécessiter des systèmes et des processus complexes, mais comporter de faibles degrés de subjectivité et d'incertitude d'estimation;
- c) des estimations comptables peuvent ne pas être complexes, mais comporter un degré élevé d'incertitude d'estimation et requérir une grande part de jugement, comme c'est le cas, par exemple, d'une estimation comptable qui exige un jugement critique à l'égard d'un passif dont le montant dépend de l'issue d'un procès.

A68. La pertinence et l'importance des facteurs de risque inhérent peuvent varier d'une estimation à l'autre. Par conséquent, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence moindre sur les estimations comptables simples, et que l'auditeur identifie moins de risques ou évalue que le risque inhérent se situe dans la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent.

A69. À l'inverse, il est possible que les facteurs de risque inhérent, seuls ou en association avec d'autres, aient une incidence accrue sur les estimations comptables complexes, et que l'auditeur évalue que le risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent. Il est alors probable que la prise en considération par l'auditeur de l'incidence des facteurs de risque inhérent aura un effet direct sur le nombre et la nature des risques d'anomalies significatives identifiés, sur l'évaluation de ces risques, et ultimement sur le caractère convaincant des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques. De plus, il se peut que l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur soit particulièrement important dans le cas de ces estimations comptables.

A70. Des événements survenus après la date de clôture peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, il se peut qu'on prenne connaissance du dénouement d'une estimation comptable au cours de l'audit. Cela peut amener l'auditeur à évaluer ou à réévaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions<sup>42</sup>, et ce, indépendamment de la mesure dans laquelle l'estimation comptable était touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. Les événements survenus après la date de clôture peuvent aussi influencer sur l'approche que l'auditeur choisit pour tester l'estimation comptable conformément au paragraphe 18. Par exemple, pour une simple prime à payer à certains employés en fonction d'un pourcentage de leur rémunération, l'auditeur peut conclure que la complexité ou la part de subjectivité que comporte l'établissement de l'estimation comptable sont relativement faibles, et donc évaluer que le risque inhérent au niveau des assertions se situe dans la partie inférieure de l'échelle de risque inhérent. Le versement des primes après la fin de la période peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

A71. L'auditeur peut procéder à l'évaluation du risque lié au contrôle de diverses façons, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit qu'il privilégie. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal,

---

<sup>42</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

modéré ou minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, c'est-à-dire, de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si le risque lié au contrôle est établi au maximum, l'auditeur n'envisage pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, mais il envisage de le faire s'il établit le risque lié au contrôle à un niveau inférieur au maximum.

*Incertitude d'estimation* (Réf. : alinéa 16 a))

A72. Pour tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que le référentiel d'information financière applicable exige ou non :
  - le recours, pour l'établissement des estimations comptables, à une méthode d'estimation qui comporte de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation. Par exemple, un référentiel d'information financière peut exiger l'utilisation de données d'entrée non observables,
  - l'utilisation d'hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé d'incertitude d'estimation, telles que des hypothèses à long terme, l'utilisation d'hypothèses qui sont basées sur des données non observables et que la direction peut donc difficilement établir, ou l'utilisation de diverses hypothèses interreliées,
  - la fourniture d'informations sur l'incertitude d'estimation;
- le contexte commercial. Il peut arriver que le marché dans lequel l'entité exerce ses activités traverse une période de turbulences ou de stagnation (en raison, par exemple, de fluctuations importantes des taux de change ou du ralentissement des marchés) et que les estimations comptables soient donc basées sur des données difficilement observables;
- la possibilité (ou la faisabilité en pratique, dans la mesure où le référentiel d'information financière applicable le permet) pour la direction :
  - de prédire, avec précision et fiabilité, la valeur qui sera réalisée au titre d'une opération passée (par exemple, le montant qui sera payé en vertu d'une clause conditionnelle), ou les incidences d'événements ou de situations futurs (par exemple, le montant d'une perte de crédit future, ou le montant et le moment du règlement d'une demande d'indemnisation),
  - d'obtenir des informations précises et complètes concernant une situation actuelle (par exemple, des informations sur les variables d'évaluation permettant de simuler le point de vue des intervenants du marché à la date de clôture aux fins de l'établissement d'estimations en juste valeur).

A73. Le fait que le montant comptabilisé ou fourni à titre d'information dans les états financiers relativement à une estimation comptable soit faible ou élevé n'est pas en soi un bon indice de la possibilité que cette estimation comporte une anomalie, parce qu'il peut y avoir eu sous-évaluation, par exemple.

A74. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude d'estimation peut être si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. Le référentiel d'information financière applicable peut alors interdire la comptabilisation d'un élément dans les états financiers ou son évaluation à la juste valeur. Dans de tels cas, il peut y avoir des risques d'anomalies significatives

liés non seulement à la question de savoir s'il faut comptabiliser l'estimation comptable ou s'il faut l'évaluer à la juste valeur, mais aussi à celle de savoir si les informations fournies sont raisonnables. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations sur les estimations comptables de ce type et sur l'incertitude d'estimation qui leur est associée (voir les paragraphes A112, A113, A143 et A144).

A75. Dans certains cas, l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La norme ISA 570 (révisée)<sup>43</sup> définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

*Complexité ou subjectivité (Réf. : alinéa 16 b))*

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode

A76. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- les besoins de la direction en matière de compétences ou de connaissances spécialisées, qui peuvent indiquer que la méthode utilisée pour l'établissement des estimations comptables comporte une complexité inhérente et donc que ces estimations sont plus vulnérables aux anomalies significatives. Il se peut que la possibilité que les estimations comportent des anomalies significatives soit plus grande 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;
- la nature de la base d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable, qui peut nécessiter le recours à une méthode complexe faisant appel à différentes sources de données historiques et prospectives ou à plusieurs hypothèses prévisionnelles ayant de multiples interrelations. Par exemple, lorsqu'on établit une provision pour pertes de crédit attendues, il peut être nécessaire de se fonder sur des données empiriques historiques et des hypothèses prévisionnelles pour porter des jugements sur des créances qu'on prévoit recouvrer et d'autres flux de trésorerie attendus. De même, l'évaluation d'un passif d'assurance peut exiger qu'on se fonde sur des données empiriques historiques et des tendances actuelles et prévisionnelles pour porter des jugements sur les paiements prévus au titre d'un contrat d'assurance.

Mesure dans laquelle la complexité a une incidence sur le choix et l'application des données

A77. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application des données utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont touchés par la complexité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la complexité du processus par lequel les données sont générées, ainsi que la pertinence et la fiabilité de la source des données. La fiabilité des données peut varier d'une source à l'autre. De plus, pour des raisons de confidentialité ou d'exclusivité, les informations permettant d'évaluer la fiabilité des données fournies, comme l'origine des données sous-jacentes

---

<sup>43</sup> Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

utilisées ou la façon dont celles-ci ont été recueillies et traitées, ne sont pas toujours communiquées, du moins pas en totalité, par les sources externes;

- la complexité inhérente au maintien de l'intégrité des données. Il peut y avoir une telle complexité lorsque les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables sont volumineuses et proviennent de multiples sources;
- la nécessité d'interpréter des modalités contractuelles complexes. Par exemple, la détermination des entrées ou sorties de trésorerie liées aux remises accordées par des fournisseurs ou à des clients peut dépendre de modalités contractuelles très complexes dont la compréhension ou l'interprétation nécessitent une expérience ou des compétences particulières.

Mesure dans laquelle la subjectivité a une incidence sur le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données

A78. Pour tenir compte de la mesure dans laquelle le choix et l'application de la méthode, des hypothèses ou des données sont touchés par la subjectivité, l'auditeur peut prendre en considération :

- la mesure dans laquelle le référentiel d'information financière applicable précise – ou le fait qu'il ne précise pas – les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation sur lesquels baser la méthode d'estimation;
- l'incertitude relative aux montants ou au calendrier, notamment la durée de l'horizon prévisionnel. En raison de l'incertitude d'estimation inhérente aux montants et au calendrier, la direction est appelée à exercer son jugement pour choisir une estimation ponctuelle; il se peut alors qu'elle fasse preuve de parti pris. Ainsi, une estimation comptable qui intègre des hypothèses prévisionnelles peut comporter un degré élevé de subjectivité et est donc vulnérable à un parti pris de la direction.

*Autres facteurs de risque inhérent (Réf. : alinéa 16 b))*

A79. Le degré de subjectivité associé à une estimation comptable peut influencer sur la vulnérabilité de celle-ci aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. Par exemple, une estimation comptable comportant un degré élevé de subjectivité sera probablement plus vulnérable aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou de fraudes. En effet, il se pourrait que l'évaluation aboutisse à une large fourchette de résultats possibles, et que la direction choisisse, à l'intérieur de cette fourchette, une estimation ponctuelle qui est inappropriée dans les circonstances ou qui est influencée indûment par un parti pris volontaire ou involontaire de sa part, ce qui donnerait lieu à une anomalie. Dans le cas d'audits récurrents, les indices d'un parti pris possible de la direction détectés au cours des audits des périodes précédentes peuvent influencer sur la planification et sur les procédures d'évaluation des risques pour la période considérée.

*Risques importants (Réf. : par. 17)*

A80. L'évaluation que fait l'auditeur du risque inhérent, en tenant compte de 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, l'aide à déterminer s'il y a des risques importants parmi les risques d'anomalies significatives identifiés et évalués.



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

*Procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur* (Réf. : par. 18)

A81. Pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur peut suivre une seule des approches de test mentionnées au paragraphe 18, ou en combiner plusieurs. Par exemple, lorsque plusieurs hypothèses sont utilisées pour l'établissement d'une estimation comptable, l'auditeur peut décider de suivre une approche différente pour tester chaque hypothèse.

Obtention d'éléments probants pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires

A82. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent<sup>44</sup>. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris dans l'obtention des éléments probants, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

A83. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé<sup>45</sup>. Par conséquent, il se peut que la prise en considération de la nature ou de la quantité des éléments probants soit plus importante lorsque l'auditeur évalue que le risque inhérent lié à une estimation comptable se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent.

Adaptabilité

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

- 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. Par exemple, l'auditeur peut évaluer que les risques d'anomalies significatives liés aux assertions sur l'existence ou l'évaluation sont plutôt faibles dans le cas de simples primes à payer qui sont versées aux employés peu après la fin de la période. Dans une telle situation, il pourrait être plus pratique pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, que d'utiliser d'autres approches de test;
- des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

*Cas où l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents*  
(Réf. : par. 19)

A85. Il peut être approprié de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, notamment en ce qui concerne les risques importants, lorsque l'évaluation du risque inhérent se situe dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent, comme ce peut être le cas lorsque l'estimation comptable est touchée par un degré élevé de complexité. Lorsque l'estimation comptable comporte un degré élevé de subjectivité, et donc qu'elle fait largement appel au jugement de la direction, les limites inhérentes à l'efficacité de la conception des contrôles peuvent mener l'auditeur à mettre davantage

---

<sup>44</sup> Norme ISA 500, paragraphe A1.

<sup>45</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b) et paragraphe A19.

l'accent sur les procédures de corroboration que sur les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

A86. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés aux estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- la nature, la fréquence et le volume des opérations;
- l'efficacité de la conception des contrôles, notamment la question de savoir si les contrôles sont conçus adéquatement ou non pour répondre à l'évaluation du risque inhérent, et la rigueur de la gouvernance;
- l'importance de contrôles particuliers au regard des processus et des objectifs de contrôle généraux que l'entité a mis en place, notamment la sophistication du système d'information au moyen duquel les opérations sont traitées;
- le suivi des contrôles et les déficiences du contrôle interne relevées;
- la nature des risques auxquels les contrôles visent à répondre, par exemple, les contrôles liés à l'exercice du jugement par rapport aux contrôles à l'égard des données justificatives;
- la compétence des personnes qui participent aux activités de contrôle;
- la fréquence de l'exécution des activités de contrôle;
- les éléments probants concernant l'exécution des activités de contrôle.

Cas où les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés

A87. Dans certains secteurs d'activité, par exemple les services financiers, la direction a recours à l'informatique dans une large mesure pour gérer les activités de l'entité. La probabilité qu'il existe des risques liés à certaines estimations comptables pour lesquels des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés peut alors être accrue.

A88. Il peut exister des risques, au niveau des assertions, pour lesquels les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés lorsque, par exemple :

- des contrôles sont nécessaires pour atténuer les risques liés à la production, à l'enregistrement, au traitement ou à la communication d'informations ne provenant pas du grand livre général ni des livres auxiliaires;
- des informations servant à étayer une ou plusieurs assertions sont produites, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement. C'est souvent le cas lorsqu'il y a un grand volume d'opérations ou de données, ou qu'un modèle complexe est utilisé, et qu'il faut recourir à l'informatique dans une large mesure pour assurer l'exactitude et l'exhaustivité des informations. Il se peut qu'une institution financière ou une entité de services publics doive établir une provision complexe pour les pertes de crédit attendues. Par exemple, dans le cas d'une entité de services publics, les données utilisées pour l'établissement de la provision pour pertes de crédit attendues peuvent comprendre de nombreux soldes peu élevés découlant de nombreuses opérations. Dans ces circonstances, l'auditeur peut conclure qu'il est impossible

de réunir des éléments probants suffisants et appropriés sans tester les contrôles liés au modèle qui a servi à établir la provision pour pertes de crédit attendues.

Dans de tels cas, le caractère suffisant et approprié des éléments probants peut dépendre de l'efficacité des contrôles liés à l'exactitude et à l'exhaustivité des informations.

A89. Dans le cadre de l'audit des états financiers de certaines entités (telles qu'une banque ou un assureur), l'auditeur peut également être tenu en vertu de textes légaux ou réglementaires de mettre en œuvre des procédures supplémentaires liées au contrôle interne, ou de fournir une assurance en formulant une conclusion sur le contrôle interne. Dans des circonstances semblables, il est possible que l'auditeur puisse utiliser à titre d'éléments probants les informations obtenues lors de la mise en œuvre de ces procédures, à condition d'avoir déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit.

*Risques importants* (Réf. : par. 20)

A90. Selon la norme ISA 330<sup>46</sup>, lorsque les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur met en œuvre pour répondre à un risque important se limitent à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. L'une ou l'autre des approches décrites au paragraphe 18 de la présente norme ISA peuvent comprendre la conception et la mise en œuvre de tels tests de détail, selon ce que décide l'auditeur en exerçant son jugement professionnel dans les circonstances. Voici des exemples de tests de détail visant à répondre à des risques importants liés aux estimations comptables :

- l'examen, par exemple l'examen de contrats pour confirmer leurs modalités ou corroborer des hypothèses;
- le contrôle arithmétique, par exemple la vérification de l'exactitude arithmétique d'un modèle;
- la vérification de la concordance entre les hypothèses utilisées et les documents justificatifs, par exemple des informations publiées par des tiers.

*Obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur* (Réf. : par. 21)

A91. Dans certaines circonstances, il peut être possible d'obtenir, à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, des éléments probants suffisants et appropriés qui permettent de répondre aux risques d'anomalies significatives. Par exemple, la vente, peu après la fin de la période, de la totalité du stock d'un produit abandonné peut fournir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'estimation de sa valeur nette de réalisation à la date de clôture. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire de combiner cette approche de test à l'une des autres approches mentionnées au paragraphe 18.

A92. Pour certaines estimations comptables, il est improbable que des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent des éléments probants suffisants et appropriés. En effet, les situations ou les événements concernant certaines estimations comptables n'évoluent que sur une longue période. Par ailleurs, compte tenu de l'objectif d'évaluation des estimations comptables en juste valeur, il se peut que les informations obtenues après la date de clôture ne reflètent pas les événements ou situations existant à la date de clôture et, par conséquent, qu'elles ne soient pas pertinentes pour l'évaluation de l'estimation comptable en juste valeur.

---

<sup>46</sup> Norme ISA 330, paragraphe 21.

A93. Même si l'auditeur décide de ne pas tenir compte des événements survenus entre la clôture de l'exercice et la date de son rapport pour des estimations comptables particulières, il est tenu de se conformer à la norme ISA 560. Selon la norme ISA 560, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers ou à la fourniture d'informations dans ceux-ci<sup>47</sup>, et qu'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers<sup>48</sup>. Étant donné que l'évaluation de bon nombre d'estimations comptables, exception faite des évaluations à la juste valeur, dépend habituellement du dénouement de situations, d'opérations ou d'événements futurs, les travaux qu'effectue l'auditeur en application de la norme ISA 560 sont particulièrement pertinents.

*Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable (Réf. : par. 22)*

A94. Tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable peut constituer une approche appropriée lorsque, par exemple :

- l'examen d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente laisse croire à l'auditeur que le processus qu'a suivi la direction pour établir les estimations de l'exercice considéré est 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. Cela peut être le cas, par exemple, pour une provision pour pertes de crédit attendues;
- l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données.

Il peut aussi être approprié de tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable lorsque les autres approches de test sont toutes impraticables, ou de combiner cette approche à l'une des autres approches de test.

Modifications apportées aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données par rapport aux périodes précédentes (Réf. : alinéas 23 a), 24 a) et 25 a))

A95. Lorsque la modification, par rapport aux périodes précédentes, d'une méthode, d'une hypothèse importante ou de données n'est pas fondée sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations, ou lorsque les hypothèses importantes ne sont pas cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement d'autres estimations comptables ou dans d'autres secteurs d'activité de l'entité, il se peut que l'auditeur doive discuter plus à fond de la situation avec la direction et, ce faisant, lui demander des explications concernant le caractère approprié des hypothèses utilisées.

Indices d'un parti pris de la direction (Réf. : alinéas 23 b), 24 b) et 25 b))

A96. Lorsque l'auditeur détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, il peut devoir discuter plus à fond de la situation avec la direction et se demander s'il a bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés qui attestent que la méthode, les hypothèses et les données

---

<sup>47</sup> Norme ISA 560, paragraphe 6.

<sup>48</sup> Norme ISA 560, paragraphe 8.

utilisées étaient appropriées et justifiées dans les circonstances. Il peut y avoir un indice de parti pris de la direction en ce qui concerne une estimation comptable donnée lorsque, par exemple, la direction a élaboré une fourchette appropriée pour différentes hypothèses, mais qu'elle a retenu dans chaque cas l'hypothèse provenant de l'extrémité de la fourchette qui donnait le résultat d'évaluation le plus favorable.

## Méthodes

### Choix de la méthode (Réf. : alinéa 23 a))

A97. Pour déterminer si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- le caractère approprié des explications avancées par la direction pour justifier le choix de la méthode;
- le fait que la méthode soit appropriée ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences 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;
- 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;
- le fait que les modifications soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Celles qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou ne pas être conformes au référentiel d'information financière applicable. Des modifications arbitraires aboutissent à des états financiers qui ne sont pas cohérents d'une période à l'autre et peuvent donner lieu à des anomalies dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A133 à A136).

Ces questions sont importantes lorsque le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation ou permet l'utilisation de différentes méthodes.

### Modélisation complexe (Réf. : alinéa 23 d))

A98. La probabilité qu'un modèle et que la méthode à laquelle il se rapporte soient complexes augmente lorsque :

- la compréhension et l'application de la méthode, y compris la conception du modèle et le choix et l'utilisation de données et d'hypothèses appropriées, nécessitent des compétences ou des connaissances spécialisées;
- l'obtention des données requises par le modèle pose des difficultés en raison de limites quant à leur disponibilité, observabilité ou accessibilité;
- le maintien de l'intégrité (par exemple l'exactitude, la cohérence ou l'exhaustivité) des données et des hypothèses requises par le modèle pose des difficultés en raison de la multiplicité des variables d'évaluation, des interrelations entre celles-ci ou des calculs itératifs.

A99. Lorsque la direction a recours à un modèle complexe, l'auditeur peut, par exemple, se demander :

- si le modèle fait l'objet d'une validation avant utilisation ou lorsqu'on y apporte des modifications, et de réexamens périodiques permettant de vérifier qu'il est toujours adapté à son objectif. Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
  - de la robustesse théorique du modèle,
  - de la rigueur mathématique du modèle,
  - de l'exactitude et de l'exhaustivité des données et des hypothèses utilisées dans le modèle,
  - des données de sortie du modèle par rapport à des opérations réelles;
- s'il existe des politiques et procédures appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle;
- si la direction a recours aux compétences et aux connaissances appropriées pour l'utilisation du modèle.

Il peut être utile de prendre en considération ces points même pour une méthode n'impliquant pas de modélisation complexe.

A100. La direction peut apporter des ajustements aux données de sortie du modèle pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans certains secteurs d'activité, ces ajustements découlent de l'application de l'approche par superposition. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, il peut être pertinent de se demander si les ajustements apportés aux données de sortie du modèle, le cas échéant, reflètent les hypothèses que des intervenants du marché retiendraient dans des circonstances comparables.

Maintien de l'intégrité des hypothèses importantes et des données utilisées dans le cadre de l'application de la méthode (Réf. : alinéa 23 e))

A101. Le maintien de l'intégrité des hypothèses importantes et des données dans le cadre de l'application de la méthode s'entend du maintien de l'exactitude et de l'exhaustivité des données et des hypothèses à chacune des étapes du traitement de l'information. Si cette intégrité n'est pas maintenue, les données et les hypothèses peuvent être corrompues, et il risque d'y avoir des anomalies. À cet égard, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment, si toutes les modifications voulues par la direction – et seulement ces modifications – sont apportées aux données et aux hypothèses, pendant des activités comme l'entrée, l'enregistrement, l'extraction, la transmission ou le traitement.

Hypothèses importantes (Réf. : par. 24)

A102. Pour déterminer si les hypothèses importantes retenues sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- les explications avancées par la direction pour justifier le choix de l'hypothèse;
- le fait que l'hypothèse soit appropriée ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue;

- le fait que les modifications concernant le choix des hypothèses par rapport aux périodes précédentes soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Les modifications qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou ne pas être conformes au référentiel d'information financière applicable. Des révisions arbitraires d'estimations comptables peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A133 à A136).

A103. Selon les circonstances, la direction peut évaluer d'autres hypothèses possibles ou d'autres dénouements possibles des estimations comptables au moyen de diverses approches, dont l'analyse de sensibilité. Cela peut consister à déterminer comment le montant en numéraire de l'estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier, parce que les intervenants du marché ne retiennent pas tous les mêmes hypothèses. L'analyse de sensibilité peut déboucher sur un éventail de dénouements possibles, parfois présentés par la direction sous forme de fourchette allant des dénouements « pessimistes » aux dénouements « optimistes ».

A104. Grâce aux connaissances qu'il a acquises au cours de l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance ou obtienne une compréhension des hypothèses utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité, qu'il s'agisse de perspectives d'affaires, d'hypothèses énoncées dans des documents stratégiques, de flux de trésorerie futurs ou d'autres hypothèses. Par ailleurs, si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 315 (révisée)<sup>49</sup>, de se demander si les informations obtenues dans le cadre de ces missions sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives. Il peut aussi être utile de prendre ces informations en considération pour déterminer si les hypothèses importantes sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement d'autres estimations comptables.

A105. Le caractère approprié, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, des hypothèses importantes utilisées peut être fonction de l'intention de la direction de mener certaines actions et de sa capacité à le faire. Il n'est pas rare que la direction consigne ses projets et ses intentions quant à certains actifs ou passifs, ce que peut d'ailleurs exiger le référentiel d'information financière applicable. La nature et l'étendue des éléments probants à obtenir au sujet des intentions et de la capacité de la direction relèvent du jugement professionnel. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir de tels éléments probants, le cas échéant :

- examiner dans quelle mesure la direction a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé;
- procéder à l'inspection des projets écrits ainsi que d'autres documents, notamment, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations et les procès-verbaux;
- procéder à des demandes d'informations auprès de la direction au sujet des motifs ayant conduit au choix d'une ligne de conduite particulière;
- passer en revue les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur;

---

<sup>49</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 8.

- évaluer la capacité de l'entité à suivre une ligne de conduite particulière compte tenu de sa situation économique, notamment des engagements qu'elle a contractés et des restrictions de nature légale, réglementaire ou contractuelle qui peuvent avoir une incidence sur la faisabilité des plans d'action de la direction;
- déterminer si la direction s'est conformée aux exigences en matière de documentation imposées, le cas échéant, par le référentiel d'information financière applicable.

Il se peut que certains référentiels d'information financière ne permettent pas à la direction de tenir compte de ses intentions ou de ses projets lorsqu'elle établit des estimations comptables. C'est souvent le cas pour les estimations comptables en juste valeur, dont l'objectif d'évaluation exige que les hypothèses reflètent celles des intervenants du marché.

Données (Réf. : alinéa 25 a))

A106. Pour déterminer si les données retenues sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération, notamment :

- les explications avancées par la direction pour justifier le choix de ces données;
- le fait que les données soient appropriées ou non aux circonstances compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue;
- le fait que les modifications concernant les sources de données ou les données retenues par rapport aux périodes précédentes soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Les modifications qui ne le sont pas ne seront probablement pas raisonnables ni conformes au référentiel d'information financière applicable. Des révisions arbitraires d'estimations comptables aboutissent à des états financiers qui ne sont pas cohérents d'une période à l'autre et peuvent donner lieu à des anomalies dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A133 à A136).

Pertinence et fiabilité des données (Réf. : alinéa 25 c))

A107. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 500, d'évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Norme ISA 500, paragraphe 9.



Dispositions légales ou modalités contractuelles complexes (Réf. : alinéa 25 d))

A108. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre lorsqu'une estimation comptable est fondée sur des dispositions légales ou des modalités contractuelles complexes :

- déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour comprendre ou interpréter le contrat;
- procéder à des demandes d'informations au sujet des dispositions légales ou des modalités contractuelles auprès du conseiller juridique de l'entité;
- procéder à l'inspection des contrats sous-jacents pour :
  - apprécier la finalité économique sous-jacente de l'opération ou de l'accord,
  - déterminer si les modalités des contrats concordent avec les explications de la direction.

Choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation

Moyens pris par la direction pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre (Réf. : alinéa 26 a))

A109. Pour déterminer si la direction a pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment, si elle a :

- a) compris l'incertitude d'estimation, en cernant ses sources et en appréciant la variabilité des résultats inhérente au processus d'évaluation, ainsi que la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;
- b) déterminé, pour ce qui est du processus d'évaluation, la mesure dans laquelle la complexité ou la subjectivité ont une incidence sur le risque d'anomalies significatives, et répondu aux risques potentiels que cela entraîne des anomalies, en :
  - i) appliquant des compétences et des connaissances appropriées pour établir les estimations comptables,
  - ii) exerçant son jugement professionnel, notamment en identifiant les possibilités de parti pris de la direction et en y répondant;
- c) répondu à l'incertitude d'estimation en choisissant adéquatement l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes qui décrivent l'incertitude d'estimation.

Choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 26 b))

A110. En ce qui concerne le choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment :

- si les méthodes et les données utilisées ont été choisies adéquatement, par exemple dans les cas où diverses méthodes et sources de données auraient pu être utilisées pour établir l'estimation comptable;
- si les variables d'évaluation choisies par la direction étaient appropriées et exhaustives;
- si les hypothèses utilisées ont été choisies parmi une fourchette de montants raisonnablement possibles et étaient étayées par des données appropriées, pertinentes et fiables;

- si les données utilisées étaient appropriées, pertinentes et fiables, et si leur intégrité a été maintenue;
- si les calculs ont été effectués conformément à la méthode et s'ils étaient mathématiquement exacts;
- si l'estimation ponctuelle de la direction a été choisie adéquatement parmi la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;
- si les informations fournies sur l'estimation comptable indiquent clairement que le montant est une estimation et expliquent la nature et les limites du processus d'estimation suivi, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus.

A111. En ce qui concerne le caractère approprié de l'estimation ponctuelle de la direction, il est pertinent pour l'auditeur de se demander, notamment :

- si la direction a suivi les exigences du référentiel d'information financière applicable, lorsque ces exigences imposent un certain type d'estimation ponctuelle, après examen des différents résultats et hypothèses, ou bien prescrivent une méthode d'évaluation précise;
- si la direction a exercé son jugement en tenant compte des exigences du référentiel d'information financière applicable, lorsque celui-ci ne précise pas comment choisir un montant parmi les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation.

A112. En ce qui concerne les informations fournies par la direction sur l'incertitude d'estimation, il est pertinent pour l'auditeur de prendre en considération les exigences du référentiel d'information financière applicable, lesquelles peuvent imposer la fourniture d'informations :

- qui indiquent que le montant est une estimation et qui expliquent la nature et les limites du processus d'estimation suivi, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus. Le référentiel peut aussi exiger que des informations supplémentaires soient fournies pour que les objectifs d'information soient remplis<sup>51</sup>;
- sur les principales méthodes comptables relatives aux estimations comptables. Selon les circonstances, les méthodes comptables pertinentes peuvent comprendre les principes, bases, conventions, règles et pratiques particuliers appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation d'estimations comptables dans ses états financiers;
- sur les jugements importants ou critiques (par exemple, ceux ayant le plus d'incidence sur les montants comptabilisés dans les états financiers), sur les hypothèses prévisionnelles importantes ou sur d'autres sources d'incertitude d'estimation.

Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire que des informations qui vont au-delà de celles expressément exigées par le référentiel d'information financière soient fournies pour que les états financiers donnent une image fidèle, ou, dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, qu'ils ne soient pas trompeurs.

A113. Plus le degré d'incertitude d'estimation que comporte une estimation comptable est élevé, plus il est probable que l'auditeur évalue que les risques d'anomalies significatives sont élevés et, par conséquent, plus les éléments probants obtenus devront être convaincants pour permettre à l'auditeur de déterminer, conformément au paragraphe 35, si l'estimation ponctuelle de la direction

---

<sup>51</sup> IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, paragraphe 92.

et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies.

A114. Si la prise en compte de l'incertitude d'estimation associée aux estimations comptables, y compris les informations fournies à cet égard, est une question qui a nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, elle peut constituer une question clé de l'audit<sup>52</sup>.

Cas où la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre (Réf. : par. 27)

A115. Lorsque l'auditeur détermine que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre, les procédures supplémentaires qu'il peut demander à la direction de mettre en œuvre pour comprendre l'incertitude d'estimation peuvent consister, par exemple, à prendre en considération d'autres hypothèses ou à effectuer une analyse de sensibilité.

A116. Pour déterminer s'il est faisable en pratique pour lui d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il peut être nécessaire que l'auditeur se demande, entre autres, s'il peut le faire sans contrevenir aux exigences en matière d'indépendance. Ces exigences peuvent comprendre les règles de déontologie pertinentes concernant l'interdiction d'assumer des responsabilités de direction.

A117. Si, après avoir évalué la réponse de la direction, l'auditeur détermine qu'il n'est pas faisable en pratique pour lui d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il est tenu d'évaluer les incidences de ce fait sur l'audit ou sur son opinion sur les états financiers, conformément au paragraphe 34.

*Établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur*  
(Réf. : par. 28 et 29)

A118. Voici des exemples de situations où il peut être approprié pour l'auditeur d'établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation :

- l'examen d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente laisse croire à l'auditeur que le processus suivi par la direction pour les estimations de l'exercice considéré ne sera pas efficace;
- les contrôles de l'entité qui sont intégrés ou liés au processus de la direction pour l'établissement des estimations comptables ne sont pas conçus ou n'ont pas été mis en place de façon appropriée;
- la direction n'a pas pris en considération de façon adéquate des événements ou des opérations survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, alors qu'il aurait été approprié qu'elle le fasse, et ces événements ou ces opérations semblent contredire l'estimation ponctuelle de la direction;
- l'auditeur dispose d'autres hypothèses ou sources de données pertinentes appropriées pour établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance;
- la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre (voir le paragraphe A27).

<sup>52</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- A119. La décision d'établir soit une estimation ponctuelle de l'auditeur soit un intervalle de confiance de l'auditeur peut aussi être influencée par le référentiel d'information financière applicable, qui peut imposer un certain type d'estimation ponctuelle, après examen des différents résultats et hypothèses, ou bien prescrire une méthode d'évaluation précise (par exemple, l'espérance mathématique de la valeur actualisée ou le résultat le plus probable).
- A120. La décision de l'auditeur d'établir une estimation ponctuelle plutôt qu'un intervalle de confiance peut être fonction de la nature de l'estimation et de ce qu'il juge approprié dans les circonstances. Par exemple, il se peut que la nature de l'estimation laisse croire à une faible variabilité des résultats raisonnablement possibles. Dans ces circonstances, il peut être efficace d'établir une estimation ponctuelle, surtout si on peut le faire avec un degré élevé de précision.
- A121. L'auditeur peut procéder de plusieurs manières pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance. Par exemple, il peut :
- avoir recours à un modèle autre que celui utilisé par la direction, que ce soit un modèle vendu dans le commerce à l'intention d'un secteur ou d'une branche d'activité en particulier, un modèle exclusif, ou encore un modèle qu'il a lui-même mis au point;
  - utiliser le modèle de la direction, mais choisir des hypothèses ou des sources de données autres que celles retenues par la direction;
  - utiliser sa propre méthode et choisir des hypothèses autres que celles retenues par la direction;
  - charger un expert salarié ou un expert-conseil de mettre au point ou d'appliquer un modèle, ou encore de fournir des hypothèses pertinentes;
  - prendre en considération des situations, opérations ou événements comparables ou encore, s'il y a lieu, des marchés d'actifs ou de passifs comparables.
- A122. L'auditeur peut aussi établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance seulement pour une partie de l'estimation comptable (par exemple, il peut décider de le faire pour une hypothèse en particulier ou seulement pour la partie de l'estimation comptable qui présente un risque d'anomalies significatives).
- A123. Lorsque l'auditeur utilise ses propres méthodes, hypothèses ou données pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, il peut obtenir des éléments probants sur le caractère approprié des méthodes, des hypothèses ou des données de la direction. Par exemple, si l'auditeur utilise ses propres hypothèses pour établir un intervalle de confiance afin d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction, il peut aussi se former un point de vue sur la question de savoir si les jugements portés par la direction pour le choix des hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement de l'estimation comptable présentent des indices de parti pris possible de la direction.
- A124. Selon l'exigence énoncée à l'alinéa 29 a), l'auditeur doit vérifier que l'intervalle de confiance ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés, mais cela ne veut pas dire qu'il est obligé d'obtenir des éléments probants pour étayer individuellement chacun des résultats possibles de la fourchette. Vraisemblablement, l'auditeur obtiendra plutôt des éléments probants pour vérifier que les deux extrémités de la fourchette sont raisonnables dans les circonstances, ce qui permettra de démontrer que les montants situés entre ces extrémités sont aussi raisonnables.

A125. L'amplitude de l'intervalle de confiance établi par l'auditeur peut contenir plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Ce peut notamment être le cas lorsque le seuil de signification est fondé sur les résultats d'exploitation (par exemple, le bénéfice avant impôts) et que ce montant est relativement petit par rapport à celui des actifs ou à d'autres montants du bilan. La probabilité que cela se produise augmente lorsque l'incertitude d'estimation associée à l'estimation comptable correspond à plusieurs fois le montant du seuil de signification, ce qui se voit surtout pour certains types d'estimations comptables ou dans certains secteurs d'activité, comme l'assurance ou les banques, c'est-à-dire dans les cas où le degré d'incertitude d'estimation est souvent élevé et fait parfois l'objet d'exigences particulières dans le référentiel d'information financière applicable. D'après les procédures mises en œuvre et les éléments probants obtenus conformément aux exigences de la présente norme ISA, l'auditeur peut juger qu'un intervalle de confiance qui contient plusieurs fois le montant du seuil de signification est approprié dans les circonstances. Si tel est le cas, 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 des résultats possibles. Les paragraphes A139 à A144 mentionnent d'autres aspects qu'il pourrait être pertinent de prendre en considération dans ces circonstances.

*Autres considérations liées aux éléments probants* (Réf. : par. 30)

A126. Les informations devant servir d'éléments probants sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables peuvent avoir été produites par l'entité, préparées à partir des travaux d'un expert choisi par la direction ou fournies par une source d'informations externe.

Sources d'informations externes

A127. Comme il est expliqué dans la norme ISA 500<sup>53</sup>, la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Par conséquent, la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer la fiabilité des informations utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable peuvent varier en fonction de la nature de ces facteurs. Par exemple :

- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès d'une seule source d'informations externe qui se spécialise dans ce type d'informations, l'auditeur peut obtenir un prix d'une autre source indépendante à des fins de comparaison;
- lorsque des données de marché ou des données sectorielles, ou encore des données sur les prix ou sur des aspects liés aux prix, sont obtenues auprès de plusieurs sources d'informations externes indépendantes et que ces données semblent cohérentes d'une source à l'autre, il se peut que l'auditeur ait moins d'éléments probants à obtenir sur la fiabilité des données d'une source en particulier;
- lorsque des informations provenant de plusieurs sources d'informations reflètent des points de vue différents sur les marchés, l'auditeur peut s'interroger sur les raisons de ces différences. Celles-ci peuvent notamment découler de l'utilisation de différentes méthodes, hypothèses ou

<sup>53</sup> Norme ISA 500, paragraphe A31.

données. Par exemple, il se peut qu'une des sources utilise des prix courants, et une autre, des prix futurs. Lorsque les différences sont liées à l'incertitude d'estimation, l'auditeur est tenu, selon l'alinéa 26 b), d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, les informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude d'estimation sont raisonnables. Dans de tels cas, l'exercice du jugement professionnel est aussi important pour évaluer les informations relatives aux méthodes, aux hypothèses et aux données utilisées;

- lorsque des informations provenant d'une source d'informations externe ont été produites par cette source et que celle-ci a utilisé son ou ses propres modèles, l'auditeur peut se reporter au paragraphe A33f de la norme ISA 500, qui fournit des indications pertinentes à ce sujet.

A128. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes, il peut être pertinent de prendre en considération d'autres facteurs, dont les suivants :

- a) le fait que les justes valeurs soient fondées ou non sur des opérations visant le même instrument ou sur les cours d'un marché actif;
- b) lorsque les justes valeurs sont fondées sur des opérations visant des actifs ou des passifs comparables, la façon dont ces opérations sont choisies et les raisons pour lesquelles elles sont considérées comme comparables;
- c) lorsqu'il n'existe aucune opération visant le même actif ou passif ni aucune opération visant des actifs ou des passifs comparables, la façon dont les informations ont été produites, notamment le fait que les données d'entrée élaborées et utilisées soient représentatives ou non des hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif, s'il y a lieu;
- d) lorsque l'évaluation de la juste valeur est fondée sur le cours indicatif d'un courtier, le fait que ce cours :
  - i) provienne ou non d'un teneur de marché qui conclut des opérations quant au même type d'instrument financier,
  - ii) représente ou non une offre ferme, un plus grand poids étant accordé aux cours qui représentent des offres fermes,
  - iii) reflète ou non les conditions du marché à la date de clôture, lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable.

A129. Lorsque des informations provenant de sources d'informations externes servent d'éléments probants, il peut être pertinent pour l'auditeur de se demander si ces informations sont suffisamment détaillées ou s'il est possible d'obtenir d'autres informations pour bien comprendre les méthodes, les hypothèses et les autres données utilisées par la source d'informations externe. Certaines contraintes à cet égard pourraient avoir une incidence sur la prise en considération par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre. Par exemple, les services de fixation des prix fournissent souvent des informations sur leurs méthodes et leurs hypothèses par catégorie d'actifs plutôt que par titre individuel. Bien souvent, les courtiers donnent peu d'informations sur leurs données d'entrée et leurs hypothèses lorsqu'ils fournissent des cours indicatifs relatifs à des titres individuels. Le paragraphe A33g de la norme ISA 500 fournit des indications concernant les situations où certaines contraintes limitent la possibilité d'obtenir des informations justificatives auprès de la source d'informations externe.

#### Expert choisi par la direction

A130. Les hypothèses relatives aux estimations comptables qui sont élaborées ou retenues par un expert choisi par la direction deviennent celles de la direction lorsque celle-ci les utilise pour établir une estimation comptable. Par conséquent, l'auditeur doit appliquer les exigences pertinentes de la présente norme ISA relativement à ces hypothèses.

A131. Si les travaux d'un expert choisi par la direction impliquent le recours à des méthodes ou à des sources de données liées à des estimations comptables, ou la formulation de constats ou de conclusions relatifs à une estimation ponctuelle ou à des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers, les exigences des paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA peuvent aider l'auditeur à appliquer l'alinéa 8 c) de la norme ISA 500.

#### Sociétés de services

A132. La norme ISA 402<sup>54</sup> traite de l'acquisition par l'auditeur d'une compréhension des prestations fournies par une société de services, y compris du contrôle interne, ainsi que des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives. Lorsque l'entité fait appel à une société de services pour établir des estimations comptables, les exigences et les indications de la norme ISA 402 peuvent aider l'auditeur à appliquer les exigences de la présente norme ISA.

#### Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 32)

A133. Il est parfois difficile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un compte; il se peut que l'auditeur ne puisse détecter le parti pris que par l'examen d'un groupe d'estimations comptables ou de l'ensemble des estimations comptables ou par l'observation sur un certain nombre de périodes. Par exemple, si les estimations comptables incluses dans les états financiers apparaissent raisonnables prises individuellement, mais que les estimations ponctuelles de la direction ont systématiquement tendance à se trouver, dans la fourchette de résultats raisonnablement possibles établie par l'auditeur, à l'extrémité qui permet d'obtenir un résultat en matière d'information financière plus favorable pour la direction, cela peut indiquer un parti pris possible de la direction.

A134. Voici des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction en ce qui concerne les estimations comptables :

- la modification d'une estimation comptable ou un changement de méthode d'estimation, sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances;
- le choix ou l'élaboration d'hypothèses importantes ou de données qui aboutissent à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction;
- le choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

Lorsque de tels indices sont détectés, il peut y avoir un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ou des états financiers. Les indices d'un parti pris possible de la direction ne constituent pas en soi des anomalies aux fins de la formulation d'une conclusion quant au caractère raisonnable d'estimations comptables particulières. Toutefois, dans certains cas, les éléments probants peuvent laisser à penser qu'il existe une anomalie plutôt qu'un simple parti pris de la direction.

---

<sup>54</sup> Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services.*

- A135. Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques et les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées. L'auditeur pourrait aussi devoir prendre en considération les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, notamment la nécessité de remettre en question le caractère approprié des jugements portés par la direction pour l'établissement des estimations comptables. Par ailleurs, les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent avoir une incidence sur la conclusion de l'auditeur quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, sujet dont traite la norme ISA 700 (révisée)<sup>55</sup>.
- A136. De plus, selon la norme ISA 240, l'auditeur est tenu d'apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers indiquent un parti pris possible qui peut représenter une anomalie significative résultant d'une fraude<sup>56</sup>. Les informations financières mensongères résultent souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables, telles que la sous-estimation ou la surestimation volontaires. Lorsque les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude, l'auditeur peut être appelé à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation du risque de fraude, ainsi que les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées.

### **Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 33)**

- A137. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues<sup>57</sup>. Ainsi, lorsqu'il met en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants, il se peut que l'auditeur prenne connaissance d'informations sur les estimations comptables qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'était fondé pour établir son évaluation des risques. Par exemple, l'auditeur pourrait avoir déterminé que la seule raison qui sous-tend l'évaluation des risques d'anomalies significatives est la subjectivité liée à l'établissement de l'estimation comptable, mais découvrir plus tard, lors de la mise en œuvre de procédures pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, que l'estimation comptable est plus complexe qu'il ne le pensait. Cela pourrait l'amener à remettre en question son évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, le risque inhérent pourrait devoir être réévalué et situé dans la partie supérieure de l'échelle de risque inhérent en raison de l'incidence de la complexité) et à devoir mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés<sup>58</sup>.
- A138. Dans le cas des estimations comptables qui n'ont pas été comptabilisées, l'évaluation de l'auditeur peut viser en particulier à déterminer si les critères de comptabilisation du référentiel d'information financière applicable n'étaient pas, en fait, remplis. Même lorsque l'auditeur conclut qu'il était approprié de ne pas comptabiliser l'estimation comptable, il se peut que certains référentiels d'information financière exigent la fourniture d'informations, au sujet des circonstances, dans les notes des états financiers.

---

<sup>55</sup> Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

<sup>56</sup> Norme ISA 240, alinéa 32 b).

<sup>57</sup> Norme ISA 330, paragraphe A60.

<sup>58</sup> Voir également la norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.



Évaluation visant à déterminer si les estimations comptables sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies (Réf. : par. 9 et 35)

A139. Voici des situations qui peuvent se présenter lorsque l'auditeur détermine si, selon les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes sont raisonnables, ou si elles comportent des anomalies :

- Lorsque les éléments probants viennent étayer un intervalle de confiance, il se peut que l'intervalle soit large et, dans certaines circonstances, qu'il contienne plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (voir également le paragraphe A125). 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;
- Les éléments probants obtenus peuvent étayer une estimation ponctuelle qui diffère de celle de la direction. En pareil cas, l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'estimation ponctuelle de l'auditeur constitue une anomalie;
- Les éléments probants obtenus peuvent étayer un intervalle de confiance qui ne comprend pas l'estimation ponctuelle de la direction. En pareil cas, l'anomalie correspond à l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité la plus proche de l'intervalle de confiance de l'auditeur.

A140. Les paragraphes A110 à A114 fournissent des indications pour aider l'auditeur à évaluer le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

A141. Lorsque les procédures d'audit complémentaires qu'il met en œuvre consistent à tester le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ou à établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance, l'auditeur est tenu d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations qui décrivent l'incertitude d'estimation, conformément aux alinéas 26 b) et 29 b), et sur les autres informations fournies, conformément au paragraphe 31. Il doit ensuite tenir compte de ces éléments probants dans le cadre de l'évaluation globale qu'il réalise, conformément au paragraphe 35, pour 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.

A142. La norme ISA 450 fournit elle aussi des indications sur les informations qualitatives<sup>59</sup> et sur les cas dans lesquels des anomalies dans les informations fournies pourraient constituer un indice de fraude<sup>60</sup>.

A143. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle<sup>61</sup>, il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la structure et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, représentent les opérations et événements d'une manière propre à donner une image fidèle. Par exemple, lorsqu'une estimation

---

<sup>59</sup> Norme ISA 450, paragraphe A17.

<sup>60</sup> Norme ISA 450, paragraphe A22.

<sup>61</sup> Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

comptable comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation, il se peut que l'auditeur juge nécessaire de fournir des informations supplémentaires pour donner une image fidèle. Si la direction ne fournit pas ces informations supplémentaires, l'auditeur peut conclure que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A144. La norme ISA 705 (révisée)<sup>62</sup> donne des indications concernant les répercussions que peut avoir sur l'opinion de l'auditeur le fait que celui-ci soit d'avis que les informations fournies par la direction dans les états financiers sont inadéquates ou trompeuses, par exemple en ce qui concerne l'incertitude d'estimation.

**Déclarations écrites** (Réf. : par. 37)

A145. Les déclarations écrites relatives à des estimations comptables particulières peuvent notamment attester :

- que la direction a pris en compte toutes les informations pertinentes dont elle avait connaissance lorsqu'elle a porté des jugements importants pour établir les estimations comptables;
- que les méthodes, les hypothèses et les données que la direction a utilisées pour établir les estimations comptables ont été choisies et appliquées de façon uniforme et appropriée;
- que les hypothèses reflètent bien les actions que la direction a l'intention et la capacité de mener au nom de l'entité, lorsque cela est pertinent dans le contexte des estimations comptables et des informations y afférentes;
- que les informations fournies sur les estimations comptables, y compris celles qui décrivent l'incertitude d'estimation, sont complètes et raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable;
- que les estimations comptables ont été établies en faisant appel aux compétences ou aux connaissances spécialisées appropriées;
- qu'aucun événement postérieur à la date de clôture ne nécessite l'ajustement des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans les états financiers;
- lorsque des estimations comptables ne sont pas comptabilisées et ne font pas l'objet d'informations dans les états financiers, que la conclusion à laquelle la direction est parvenue, à savoir que les critères de comptabilisation ou de fourniture d'informations énoncés dans le référentiel d'information financière applicable n'étaient pas remplis, est appropriée.

**Communication avec les responsables de la gouvernance, avec la direction ou avec d'autres parties intéressées** (Réf. : par. 38)

A146. Selon la norme ISA 260 (révisée), l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes<sup>63</sup>. L'Annexe 2 présente des questions propres aux estimations comptables que l'auditeur peut envisager de communiquer aux responsables de la gouvernance.

---

<sup>62</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 22 et 23.

<sup>63</sup> Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

A147. La norme ISA 265 exige de l'auditeur qu'il communique par écrit aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit<sup>64</sup>. Par exemple, il peut relever des déficiences importantes du contrôle à l'égard :

- a) du choix et de l'application des principales méthodes comptables, ainsi que du choix et de l'application des méthodes, des hypothèses et des données;
- b) de la gestion des risques et des systèmes de gestion des risques;
- c) de l'intégrité des données, y compris celles provenant d'une source d'informations externe;
- d) de l'utilisation, de l'élaboration et de la validation de modèles, y compris ceux obtenus auprès d'un fournisseur externe, et de tout ajustement nécessaire.

A148. Par ailleurs, il se peut que l'auditeur puisse ou doive communiquer directement avec des autorités de réglementation ou de contrôle prudentiel, en plus des responsables de la gouvernance. Ce type de communication peut s'avérer utile pendant tout l'audit ou à des étapes particulières de celui-ci, notamment lors de la planification de l'audit ou lors de la finalisation du rapport de l'auditeur. Par exemple, dans certains pays, les autorités de réglementation des institutions financières cherchent à collaborer avec les auditeurs pour favoriser le partage d'informations au sujet du fonctionnement et de l'application des contrôles à l'égard des activités sur instruments financiers, des difficultés que pose l'évaluation des instruments financiers sur des marchés inactifs, des pertes de crédit attendues et des réserves d'assurance, tandis que d'autres autorités de réglementation peuvent chercher à comprendre le point de vue de l'auditeur sur des aspects importants des activités de l'entité, y compris ses estimations de coûts. De telles communications peuvent aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, ainsi qu'à y répondre.

#### **Documentation** (Réf. : par. 39)

A149. Les normes ISA 315 (révisée)<sup>65</sup> et ISA 330<sup>66</sup> définissent des exigences et contiennent des indications concernant la documentation que l'auditeur doit constituer quant à sa compréhension de l'entité, à ses évaluations des risques et à ses réponses à ces évaluations. Ces indications sont fondées sur les exigences et les indications de la norme ISA 230<sup>67</sup>. En ce qui concerne l'audit des estimations comptables, l'auditeur est tenu de préparer une documentation de l'audit à propos des éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement par rapport aux estimations comptables. Quant aux jugements portés par l'auditeur dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables et des réponses à celle-ci, ils seront probablement également étayés par la documentation relative aux communications avec les responsables de la gouvernance et avec la direction.

A150. Lorsqu'il prépare la documentation concernant le lien entre les procédures d'audit complémentaires qu'il a mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330, l'auditeur est tenu, selon la présente norme ISA, de tenir compte des raisons qui sous-tendent cette évaluation. Ces raisons peuvent se rapporter à un ou à plusieurs des facteurs de risque inhérent ou à l'évaluation par l'auditeur du risque lié au contrôle. Cependant, l'auditeur n'est pas tenu de consigner en dossier comment il a tenu compte de chaque

<sup>64</sup> Norme ISA 265, paragraphe 9.

<sup>65</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 32 et A152 à A155.

<sup>66</sup> Norme ISA 330, paragraphes 28 et A63.

<sup>67</sup> Norme ISA 230, alinéa 8 c).

facteur de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour chacune des estimations comptables.

A151. L'auditeur peut aussi envisager de consigner :

- lorsque l'application de la méthode par la direction implique une modélisation complexe, s'il y a cohérence dans les jugements portés par la direction et, s'il y a lieu, que la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable;
- lorsque le choix et l'application des méthodes, des hypothèses importantes ou des données comportent un degré élevé de complexité, les jugements qu'a portés l'auditeur pour déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées étaient nécessaires pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus. En pareils cas, la documentation peut aussi mentionner comment les compétences ou les connaissances spécialisées ont été appliquées.

A152. Selon le paragraphe A7 de la norme ISA 230, il se peut qu'il n'existe 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, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Ainsi, 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. Voici des exemples d'autres exigences de la présente norme ISA pour lesquelles la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique :

- l'alinéa 13 d), qui concerne la manière dont l'auditeur a fait appel à sa compréhension pour établir ses propres attentes à l'égard des estimations comptables et des informations y afférentes à inclure 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;
- le paragraphe 18, qui exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des procédures d'audit complémentaires 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;
- les alinéas 23 b), 24 b), 25 b) et le paragraphe 32, qui concernent les indices d'un parti pris possible de la direction;
- le paragraphe 34, qui concerne la prise en considération, par l'auditeur, de tous les éléments probants qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires.

## Facteurs de risque inhérent

### Introduction

1. Selon la présente norme ISA, l'auditeur est tenu, pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes – et pour répondre à ces risques –, de tenir compte du degré d'incertitude d'estimation que comporte l'estimation comptable, et de la mesure dans laquelle le choix et l'application des méthodes, des hypothèses et des données utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable, ainsi que le choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers, sont touchés par la complexité, la subjectivité et d'autres facteurs de risque inhérent.
2. Le risque inhérent lié à une estimation comptable est la possibilité qu'une assertion portant sur cette estimation comporte une anomalie significative, avant prise en considération des contrôles. Il découle de facteurs de risque inhérent, qui causent des difficultés dans l'établissement adéquat de l'estimation comptable. La présente annexe explique de façon plus détaillée la nature des facteurs de risque inhérent que sont l'incertitude d'estimation, la subjectivité et la complexité, ainsi que leurs interrelations, au regard de l'établissement d'estimations comptables et du choix d'une estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

### Base d'évaluation

3. Les variables d'évaluation pertinentes d'un élément des états financiers dépendent de sa base d'évaluation et de sa nature, ainsi que des situations et des circonstances qui y sont liées. Lorsque le coût ou le prix de l'élément n'est pas directement observable, il faut établir une estimation comptable à l'aide d'une méthode, de données et d'hypothèses appropriées. Prescrite par le référentiel d'information financière applicable, ou choisie par la direction, la méthode vise à refléter les connaissances disponibles quant à l'influence prévue des variables d'évaluation pertinentes sur le coût ou le prix de l'élément en fonction de la base d'évaluation.

### Incertitude d'estimation

4. La vulnérabilité d'un montant au manque de précision du processus d'évaluation est couramment appelée «incertitude d'évaluation» ou «incertitude de mesure» dans les référentiels comptables. L'incertitude d'estimation est définie dans la présente norme ISA comme la vulnérabilité au manque de précision inhérent à un processus d'évaluation. Elle survient lorsque le montant en numéraire d'un élément qui doit être comptabilisé ou faire l'objet d'informations dans les états financiers ne peut pas être évalué avec précision par l'observation directe du coût ou du prix. La stratégie d'évaluation de rechange la plus précise consiste alors à appliquer une méthode qui reflète les connaissances disponibles quant au coût ou au prix de l'élément en fonction de la base d'évaluation pertinente, et à utiliser des données observables pour les variables d'évaluation pertinentes.
5. Toutefois, la disponibilité limitée de ces connaissances ou de ces données – qui servent de données d'entrée dans le processus d'évaluation – peut restreindre leur vérifiabilité, et donc réduire la précision des résultats de l'évaluation. En outre, la plupart des référentiels comptables reconnaissent que les informations qui devraient être prises en compte présentent des contraintes d'ordre pratique,

par exemple lorsque le coût de leur obtention excéderait leurs avantages. Le manque de précision du processus d'évaluation qui est attribuable à ces contraintes est inhérent parce qu'il ne peut pas être éliminé. Par conséquent, ces contraintes sont des sources d'incertitude d'estimation. Les autres sources d'incertitude qui peuvent toucher le processus d'évaluation sont – en principe du moins – éliminables si la méthode est appliquée adéquatement, et elles constituent donc des sources d'anomalies potentielles plutôt que d'incertitude d'estimation.

6. Lorsque l'incertitude d'estimation est liée à des entrées ou sorties d'avantages économiques futurs qui pourraient ultimement découler d'un actif ou d'un passif sous-jacent, mais qui sont incertaines, le dénouement ne sera observable qu'après la date de clôture. D'après la nature de la base d'évaluation applicable et la nature de l'élément des états financiers en cause, et selon les situations et les circonstances liées à cet élément, il se peut que ce dénouement soit directement observable avant la finalisation des états financiers ou seulement plus tard. Dans le cas de certaines estimations comptables, le dénouement ne sera jamais directement observable.
7. Il se peut que certains dénouements incertains soient relativement faciles à prédire avec un niveau de précision élevé en ce qui concerne un élément en particulier. Par exemple, on peut prédire facilement la durée d'utilité d'une machine de production quand on dispose de suffisamment d'informations techniques à propos de sa durée d'utilité moyenne. Il est parfois impossible de prédire un dénouement futur (par exemple l'espérance de vie d'une personne en fonction d'hypothèses actuarielles) avec une précision raisonnable, mais possible de le faire avec une plus grande précision pour un groupe de personnes. Les bases d'évaluation peuvent dans certains cas indiquer que l'unité de comptabilisation pertinente aux fins de l'évaluation correspond au niveau d'un portefeuille, ce qui peut réduire l'incertitude d'estimation inhérente.

### **Complexité**

8. La complexité (c'est-à-dire la complexité inhérente au processus d'établissement d'une estimation comptable, avant prise en considération des contrôles) est une source de risque inhérent qui peut se manifester dans les cas où :
  - il existe de nombreuses variables d'évaluation qui présentent des interrelations multiples ou non linéaires;
  - de multiples ensembles de données sont nécessaires pour déterminer les valeurs appropriées d'une ou de plusieurs variables d'évaluation;
  - les hypothèses nécessaires pour établir l'estimation comptable sont nombreuses ou corrélées;
  - les données utilisées sont intrinsèquement difficiles à identifier, à obtenir, à collecter, ou à comprendre.
9. La complexité peut être liée à la complexité de la méthode et du procédé de calcul ou modèle utilisé pour l'appliquer. Par exemple, la complexité du modèle peut être attribuable à la nécessité d'appliquer des concepts ou des techniques d'évaluation probabilistes, des formules d'évaluation d'options ou des techniques de simulation servant à prédire des dénouements incertains ou des comportements hypothétiques. De même, le procédé de calcul peut nécessiter l'utilisation de données provenant de plusieurs sources, ou de plusieurs ensembles de données, aux fins de l'établissement d'une hypothèse ou de l'application de concepts mathématiques ou statistiques poussés.

10. Plus le degré de complexité est élevé, plus il est probable que la direction devra appliquer des compétences ou des connaissances spécialisées pour établir une estimation comptable ou qu'elle devra retenir les services d'un expert de son choix, par exemple en ce qui concerne :
- les concepts et techniques d'évaluation pouvant être utilisés compte tenu de la base d'évaluation, des objectifs d'évaluation ou d'autres exigences du référentiel d'information financière applicable, et la manière d'appliquer ces concepts ou techniques;
  - les variables d'évaluation sous-jacentes qui pourraient être pertinentes compte tenu de la nature de la base d'évaluation et de la nature des éléments des états financiers pour lesquels les estimations comptables sont établies, ainsi que des situations et des circonstances liées à ces éléments;
  - l'identification des sources de données appropriées parmi les sources internes (y compris celles ne faisant pas partie du grand livre général ni des livres auxiliaires) ou externes, ou des solutions aux difficultés qui pourraient se poser en ce qui a trait à l'obtention de données à partir de ces sources ou au maintien de leur intégrité dans le cadre de l'application de la méthode, ou la compréhension de la pertinence et de la fiabilité de ces données.
11. La complexité liée aux données peut se manifester, par exemple, dans les cas où :
- a) les données sont difficiles à obtenir ou concernent des opérations qui ne sont généralement pas accessibles. Même quand ces données sont accessibles, par exemple auprès d'une source d'informations externe, il peut être difficile d'en évaluer la pertinence et la fiabilité, à moins que cette source publie des informations adéquates sur l'origine des données sous-jacentes qu'elle a utilisées et sur la façon dont celles-ci ont été traitées;
  - b) les données qui reflètent le point de vue d'une source d'informations externe quant à des situations ou à des événements futurs, qui peuvent être pertinents pour étayer une hypothèse, sont difficiles à comprendre parce que la justification de ce point de vue et les informations prises en compte pour le formuler ne sont pas indiquées de façon transparente;
  - c) certains types de données sont intrinsèquement difficiles à comprendre parce qu'ils nécessitent la compréhension de certaines notions commerciales ou juridiques complexes sur le plan technique. Ce peut être le cas, par exemple, des données qui se trouvent dans les modalités d'accords juridiques relatifs à des opérations impliquant des instruments financiers ou des produits d'assurance complexes.

### **Subjectivité**

12. La subjectivité (c'est-à-dire la subjectivité inhérente au processus d'établissement d'une estimation comptable, avant prise en considération des contrôles) reflète les limites inhérentes aux connaissances ou aux données qu'il est raisonnablement possible d'obtenir sur les variables d'évaluation. Lorsque de telles limites existent, il se peut que le référentiel d'information financière applicable réduise le degré de subjectivité en énonçant des exigences quant aux fondements devant servir à porter certains jugements. Ces exigences peuvent par exemple concerner des objectifs explicites ou implicites relatifs à l'évaluation, à la fourniture d'informations, à l'unité de comptabilisation ou à l'application d'une contrainte de coût. Le référentiel d'information financière applicable peut aussi souligner l'importance de ces jugements en imposant des exigences liées aux informations y afférentes à fournir.

13. La direction doit généralement porter des jugements pour déterminer une partie ou la totalité des éléments suivants, qui comportent souvent de la subjectivité :
- les approches, concepts, techniques et facteurs d'évaluation appropriés sur lesquels baser la méthode d'estimation, compte tenu des connaissances disponibles, si le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune exigence à ce sujet;
  - les sources de données qu'il convient d'utiliser, s'il existe plusieurs sources de données potentielles et que les variables d'évaluation sont observables;
  - les hypothèses ou l'éventail d'hypothèses qui conviennent, compte tenu des meilleures données disponibles (notamment les points de vue sur les marchés), si les variables d'évaluation ne sont pas observables;
  - la fourchette de résultats raisonnablement possibles parmi lesquels choisir son estimation ponctuelle, et la probabilité relative que certains montants compris dans cette fourchette soient conformes aux objectifs de la base d'évaluation exigée par le référentiel d'information financière applicable;
  - le choix de son estimation ponctuelle et des informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers.
14. Il est nécessaire de porter des jugements aux fins de l'établissement d'hypothèses sur des événements ou situations futurs; la difficulté de ces jugements varie en fonction du degré d'incertitude lié à ces événements ou situations. Le niveau de précision avec lequel il est possible de prédire des événements ou situations futurs dépend du degré de prévisibilité de ces événements ou situations d'après les connaissances disponibles, dont celles relatives aux événements et situations passés et au dénouement de ceux-ci. Le manque de précision contribue aussi à l'incertitude d'estimation, comme mentionné plus haut.
15. En ce qui concerne les dénouements futurs, seuls leurs aspects qui sont incertains nécessitent l'élaboration d'hypothèses. Par exemple, lorsqu'on évalue la dépréciation possible d'une créance sur la vente de marchandises à la date de clôture, le montant de la créance est directement observable dans les documents relatifs à l'opération et peut être établi sans équivoque. Par contre, il se peut que le montant de la perte de valeur éventuelle soit incertain. Dans ce cas, les seules hypothèses nécessaires pourraient être celles qui concernent la probabilité, le montant et le moment de toute perte de valeur.
16. Cependant, dans d'autres cas, les montants des flux de trésorerie que les droits liés à un actif sont censés procurer peuvent être incertains. Il peut alors être nécessaire d'élaborer des hypothèses à la fois sur les montants des flux de trésorerie que les droits sont censés procurer et sur les pertes de valeur éventuelles.
17. Il peut être nécessaire pour la direction de tenir compte d'informations sur des situations et des événements passés, en plus des tendances actuelles et des prévisions. Les situations et les événements passés fournissent des informations historiques qui peuvent révéler des schémas historiques récurrents qu'il est possible d'extrapoler aux fins de l'évaluation de dénouements futurs. Lorsque les informations historiques évoluent d'une certaine manière au fil du temps (cycles ou tendances), on peut supposer que les schémas historiques sous-jacents évoluent eux aussi d'une façon relativement prévisible qui pourrait également être extrapolée aux fins de l'évaluation de dénouements futurs. D'autres types d'informations peuvent également révéler des changements



dans les schémas historiques, ou dans les cycles ou tendances connexes. Il peut être difficile de juger de la valeur prédictive de ces informations.

18. L'étendue et la nature (notamment le degré de subjectivité) des jugements portés aux fins de l'établissement des estimations comptables peuvent accroître la possibilité que la direction fasse preuve d'un parti pris dans ses décisions sur la façon dont il convient, selon elle, d'établir ces estimations comptables. Lorsque, de surcroît, le degré de complexité ou le degré d'incertitude d'estimation est élevé, ou que les deux le sont, cela peut donner l'occasion à la direction de faire preuve de parti pris ou donner lieu à des circonstances favorables à la perpétration d'une fraude, ce qui accroît le risque de parti pris de la direction ou de fraude.

### **Lien entre l'incertitude d'estimation, la subjectivité et la complexité**

19. L'incertitude d'estimation entraîne de façon inhérente une variabilité des méthodes, des sources de données et des hypothèses pouvant servir à l'établissement d'une estimation comptable. Cette variabilité implique une part de subjectivité, et rend donc nécessaire l'exercice du jugement pour établir l'estimation comptable. En effet, la direction doit porter des jugements pour choisir les méthodes et les sources de données appropriées, pour élaborer les hypothèses et pour choisir son estimation ponctuelle et les informations y afférentes en vue de leur inclusion dans les états financiers. Ces jugements sont portés à la lumière des exigences du référentiel d'information financière applicable en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de fourniture d'informations, mais ils demeurent subjectifs en raison des contraintes touchant la disponibilité et l'accessibilité des connaissances ou des informations permettant de les étayer.
20. La subjectivité de ces jugements peut donner l'occasion à la direction de faire preuve d'un parti pris, intentionnel ou non, lorsqu'elle les porte. Or, de nombreux référentiels comptables exigent que les informations préparées en vue de leur inclusion dans les états financiers soient neutres (c'est-à-dire sans parti pris). Considérant qu'il est possible – en principe du moins – d'éliminer tout parti pris du processus d'estimation, les sources de partis pris pouvant teinter les jugements portés lorsqu'il y a une part de subjectivité constituent des sources d'anomalies potentielles plutôt que d'incertitude d'estimation.
21. La variabilité inhérente des méthodes, des sources de données et des hypothèses pouvant servir à l'établissement d'une estimation comptable (voir le paragraphe 19) entraîne aussi une variabilité des résultats possibles de l'évaluation. L'amplitude de la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation dépend du degré d'incertitude d'estimation et est couramment appelée la «sensibilité» de l'estimation comptable. Le processus d'estimation implique non seulement de déterminer les résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, mais aussi d'analyser l'incidence de la variabilité inhérente des méthodes, des sources de données et des hypothèses sur cette fourchette (c'est ce qu'on appelle une «analyse de sensibilité»).
22. Pour que la présentation d'une estimation comptable dans les états financiers donne une image fidèle (exhaustive, neutre et exempte d'erreurs), lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable, la direction doit porter des jugements appropriés afin de choisir son estimation ponctuelle de manière appropriée parmi la fourchette de résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, ainsi que des informations y afférentes décrivant adéquatement l'incertitude d'estimation. Ces jugements peuvent eux-mêmes impliquer de la subjectivité, selon la nature des exigences du référentiel d'information financière applicable qui traitent de ces questions. Par exemple, il se peut que le référentiel d'information financière applicable impose une base particulière (par exemple l'espérance mathématique ou la meilleure estimation) pour le choix de l'estimation ponctuelle de la

direction. De même, il se peut qu'il impose la fourniture d'informations particulières, d'informations répondant à des objectifs spécifiés, ou d'informations supplémentaires qui sont nécessaires pour donner une image fidèle dans les circonstances.

23. Même si elle peut être plus difficile à établir avec précision qu'une estimation comptable comportant un degré d'incertitude d'estimation plus faible, une estimation comptable comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation peut avoir une pertinence suffisante, du point de vue des utilisateurs d'états financiers, pour justifier sa comptabilisation dans les états financiers, à condition – lorsque l'exige le référentiel d'information financière applicable – qu'il soit possible de donner une image fidèle de l'élément en cause. Dans certains cas, il peut arriver que l'incertitude d'estimation soit si grande que les critères de comptabilisation prescrits par le référentiel d'information financière applicable ne soient pas remplis, rendant inappropriée la comptabilisation de l'estimation comptable dans les états financiers. Malgré cela, il peut tout de même y avoir des exigences pertinentes en matière d'informations à fournir. Par exemple, il peut être nécessaire de fournir l'estimation ponctuelle ou la fourchette de résultats raisonnablement possibles de l'évaluation, et des informations décrivant l'incertitude d'estimation et les contraintes touchant la comptabilisation de l'élément en cause. Les exigences du référentiel d'information financière applicable qui s'appliquent dans ces circonstances peuvent être plus ou moins précises, ce qui peut donner lieu à d'autres jugements empreints de subjectivité.

**Annexe 2**

(Réf. : par. A146)

**Communication avec les responsables de la gouvernance**

Voici des questions que l'auditeur peut envisager d'inclure dans sa communication, aux responsables de la gouvernance, de son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes :

- a) la manière dont la direction identifie les opérations, les autres événements et les situations pouvant nécessiter l'établissement ou la révision d'estimations comptables ou d'informations y afférentes;
- b) les risques d'anomalies significatives;
- c) l'importance relative des estimations comptables par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble;
- d) le degré (ou l'absence) de compréhension manifestée par la direction à l'égard de la nature et de la portée des estimations comptables ainsi que des risques qui leur sont associés;
- e) le fait que la direction ait appliqué ou non les compétences ou les connaissances spécialisées qui étaient appropriées ou qu'elle ait retenu ou non les services d'experts appropriés;
- f) le point de vue de l'auditeur sur l'écart entre son estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance et l'estimation ponctuelle de la direction;
- g) le point de vue de l'auditeur sur le caractère approprié du choix des méthodes comptables liées aux estimations comptables et de la présentation des estimations comptables dans les états financiers;
- h) les indices d'un parti pris possible de la direction;
- i) le fait qu'il y ait ou non, ou qu'il aurait dû y avoir ou non, un changement dans les méthodes d'établissement des estimations comptables par rapport à la période précédente;
- j) lorsqu'il y a eu un changement dans les méthodes d'établissement des estimations comptables par rapport à la période précédente, les raisons sous-tendant ce changement, de même que le dénouement des estimations comptables incluses dans les états financiers des périodes précédentes;
- k) le fait que les méthodes employées par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables, notamment lorsque la direction a utilisé un modèle, sont appropriées ou non au regard des objectifs d'évaluation, de la nature des éléments des états financiers pour lesquels les estimations sont établies – ainsi que des situations et des circonstances liées à ces éléments –, et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable;
- l) la nature et les conséquences des hypothèses importantes utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et le degré de subjectivité qu'implique l'élaboration des hypothèses;
- m) la cohérence, ou le manque de cohérence, des hypothèses importantes entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables ou dans les autres secteurs d'activité de l'entité;

- n) le fait que la direction ait ou non l'intention de mener certaines actions, et la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour évaluer le caractère approprié des hypothèses importantes ou la conformité avec le référentiel d'information financière applicable;
- o) la manière dont la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou la façon dont elle a répondu autrement à l'incertitude d'estimation lors de l'établissement de l'estimation comptable;
- p) le fait que les données et les hypothèses importantes utilisées par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables soient appropriées ou non au regard du référentiel d'information financière applicable;
- q) la pertinence et la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe;
- r) les difficultés importantes liées à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés quant aux données provenant d'une source d'informations externe ou quant aux évaluations effectuées par la direction ou par un expert choisi par celle-ci;
- s) les différences importantes entre les jugements posés respectivement par l'auditeur et par la direction ou un expert choisi par celle-ci au sujet des évaluations;
- t) les incidences potentielles, sur les états financiers de l'entité, des risques et expositions significatifs devant faire l'objet d'informations dans les états financiers, y compris l'incertitude d'estimation associée aux estimations comptables;
- u) le caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude d'estimation dans les états financiers;
- v) le fait que 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 soient conformes ou non au référentiel d'information financière applicable.

## MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

**À noter :** Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres normes internationales conséquemment à l'approbation de la norme ISA 540 (révisée). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 540 (révisée). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes internationales faisant l'objet des modifications; il convient donc de se reporter à ces normes. Le PIOB a approuvé les modifications de concordance. Il a en effet conclu que ces modifications ont été élaborées dans le respect de la procédure officielle et que l'intérêt public a dûment été pris en compte.

### **Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

### **Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)**

[...]

#### *Risque d'audit*

[...]

#### Risques d'anomalies significatives

[...]

A42. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée. En général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des «risques d'anomalies significatives». Cela dit, la norme ISA 540 (révisée)<sup>68</sup> exige une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle afin d'établir un fondement pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants, au niveau des assertions liés aux estimations comptables, conformément à la norme ISA 330<sup>69</sup>. Pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux catégories d'opérations importantes, aux soldes de comptes importants ou aux informations à fournir importantes qui ne se rapportent pas aux estimations comptables, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques.

<sup>68</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 16.

<sup>69</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b).

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

~~L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée.~~

[...]

## **Norme ISA 230, *Documentation de l'audit***

[...]

### **Exigences**

[...]

#### **Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus**

*Forme, contenu et étendue de la documentation*<sup>8</sup>. L'auditeur doit préparer une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre : (Réf. : par. A2 à A5, A16 et A17)

- a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre afin de se conformer aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A6 et A7)
- b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus;
- c) les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions. (Réf. : par. A8 à A11)

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

Documentation de la conformité aux normes ISA (Réf. : alinéa 8 a))

[...]

A7. La documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit. Par exemple :

- l'existence d'un plan de mission adéquatement documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit;
- l'existence d'une lettre de mission signée dans le dossier d'audit démontre que l'auditeur s'est entendu sur les termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance;
- le fait que le rapport de l'auditeur contienne une opinion assortie d'une réserve appropriée sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'exigence d'exprimer une opinion avec réserve dans les circonstances définies dans les normes ISA;

- le dossier d'audit peut faire ressortir de plusieurs façons que l'auditeur s'est conformé aux exigences qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit :
  - par exemple, il se peut qu'il n'existe 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 de l'esprit critique exigé par les normes ISA, ~~notamment en mettant en œuvre des procédures spécifiques permettant de corroborer les réponses de la direction à ses demandes d'informations;~~ Ainsi, en ce qui concerne les estimations comptables, lorsque certains des éléments probants obtenus corroborent les assertions de la direction et que d'autres les contredisent, la documentation peut mentionner comment l'auditeur a évalué ces éléments probants. Par exemple, 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;
  - de même, le fait que l'associé responsable de la mission a assumé la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit en conformité avec les normes ISA peut être attesté de diverses façons dans la documentation de l'audit, notamment par la consignation d'informations relatives à ses interventions aux moments opportuns dans certaines phases de l'audit, par exemple sa participation aux entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigée par la norme ISA 315 (révisée)<sup>70</sup>.

[...]

Documentation des questions importantes et des jugements professionnels importants s'y rapportant (Réf. : alinéa 8 c))

[...]

A10. Voici des exemples d'informations qu'il convient de consigner dans la documentation de l'audit, conformément au paragraphe 8, en ce qui concerne les questions importantes ayant nécessité que l'auditeur porte des jugements professionnels importants :

- les motifs des conclusions de l'auditeur, dans les cas où une exigence prévoit que celui-ci «doit prendre en considération (ou en compte)» certaines informations ou certains facteurs, et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère raisonnable ou non d'éléments reposant sur des jugements subjectifs portés par la direction~~(par exemple, le caractère raisonnable ou non des estimations comptables importantes);~~
- le fondement à partir duquel l'auditeur 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;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère authentique ou non d'un document lorsqu'une investigation plus poussée (notamment par le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmation) est entreprise en réponse à des conditions relevées au cours de l'audit qui ont amené l'auditeur à douter de l'authenticité du document;

<sup>70</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*, paragraphe 10.



MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- lorsque la norme ISA 701<sup>71</sup> s'applique, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit, ou la détermination de l'absence de questions clés de l'audit.

[...]

---

<sup>71</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

**Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation**

[...]

- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe ~~3923~~

[...]

## **Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers* — Estimations comptables**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

A47. La norme ISA 540 (révisée) exige elle aussi un examen rétrospectif. Mené à titre de procédure d'évaluation des risques, cet examen vise l'obtention d'informations sur l'efficacité ~~du processus d'estimation mis en œuvre par la direction lors de la période précédente~~ des estimations comptables antérieures de la direction, l'obtention d'éléments probants concernant le dénouement — ou, le cas échéant, la révision de ces estimations comptables — ~~de la période précédente qui sont pertinents pour l'établissement des estimations comptables de~~ pour faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée et, enfin, l'obtention d'éléments probants concernant des questions, comme l'incertitude d'estimation, sur lesquelles il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à 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 de la présente norme ISA, en même temps qu'il effectue l'examen exigé par la norme ISA 540 (révisée).

[...]

## **Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance***

[...]

### **Exigences**

[...]

### **Questions à communiquer**

[...]

#### *Constatations importantes découlant de l'audit*

16. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance : (Réf. : par. A17 et A18)
- a) son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux responsables de la gouvernance pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée par rapport aux circonstances particulières de l'entité; (Réf. : par. A19 et A20)
  - b) les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a; (Réf. : par. A21)
  - c) à moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité :
    - i) le cas échéant, les questions importantes apparues au cours de l'audit et ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction, (Réf. : par. A22)
    - ii) les déclarations écrites demandées par l'auditeur;
  - d) le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur; (Réf. : par. A23 à A25)
  - e) toute autre question importante apparue au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, est pertinente pour la surveillance du processus d'information financière. (Réf. : par. A26 à A28)

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

### **Questions à communiquer**

[...]

#### *Constatations importantes découlant de l'audit*

[...]

Aspects qualitatifs importants des pratiques comptables (Réf. : alinéa 16 a))

- A19. Les référentiels d'information financière permettent habituellement à l'entité de faire des estimations comptables, et de porter des jugements sur les méthodes comptables à adopter et les informations à fournir dans les états financiers, notamment en ce qui concerne les hypothèses ~~clés~~ qui sous-tendent les estimations comptables ~~comportant une incertitude de mesure importante~~. Il est aussi possible que des textes légaux ou réglementaires ou des référentiels d'information financière exigent la présentation d'un résumé des principales méthodes comptables ou fassent référence aux «estimations comptables critiques» ou aux «méthodes et pratiques comptables critiques» aux fins de l'identification et de la communication, aux utilisateurs, d'informations supplémentaires concernant les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes portés par la direction dans la préparation des états financiers.
- A20. Par conséquent, le point de vue de l'auditeur sur les aspects subjectifs des états financiers peut être particulièrement pertinent pour les responsables de la gouvernance dans le cadre de leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière. Par exemple, en ce qui concerne les questions décrites au paragraphe A19, ~~l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des informations fournies au sujet de l'incertitude relative aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser~~ les responsables de la gouvernance peuvent être intéressés par le point de vue de l'auditeur quant à la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité et d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur le choix et l'application des méthodes, des hypothèses et des données utilisées aux fins de l'établissement d'une estimation comptable importante, ainsi que par l'évaluation par l'auditeur du caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes fournies dans les états financiers au regard du référentiel d'information financière applicable. Une communication ouverte et constructive sur les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut également comprendre des commentaires sur le caractère acceptable ou non des principales pratiques comptables et sur la qualité des informations fournies. Par exemple, l'auditeur peut mentionner, s'il y a lieu, qu'il juge qu'une pratique comptable importante de l'entité concernant les estimations comptables n'est pas la plus appropriée aux circonstances particulières de l'entité, lorsqu'il existe une autre méthode acceptable qui serait, selon son jugement, plus appropriée pour l'établissement d'une estimation comptable. L'Annexe 2 donne un aperçu des questions pouvant être abordées dans le cadre de cette communication.

[...]

## **Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance**

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQC 1<sup>72</sup> et des autres normes ISA qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, alinéa 30 a)
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 21, sous-alinéa 39 c)i) et paragraphes 40 à 42
- Norme ISA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 14, 19 et 22 à 24
- Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphes 12 et 13
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 38
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 27
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéas 7 b) et c), 10 a), 13 b) et 14 a) et paragraphe 17
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 25
- Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 49
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 46
- Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 17
- Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 12, 14, 23 et 30

---

<sup>72</sup> Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 18
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphes 17 à 19

## **Aspects qualitatifs des pratiques comptables**

La communication requise par l'alinéa 16 a), et commentée aux paragraphes A19 et A20, peut porter notamment sur les questions qui suivent :

### **Méthodes comptables**

[...]

### **Estimations comptables**

~~Pour les éléments donnant lieu à des estimations importantes, les questions traitées dans la norme ISA 540<sup>73</sup>, y compris, par exemple : L'Annexe 2 de la norme ISA 540 (révisée) présente des questions que l'auditeur peut envisager de communiquer sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables et les informations y afférentes.~~

- ~~o la manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la présentation d'estimations comptables dans les états financiers;~~
- ~~o les changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes;~~
- ~~o le fait que la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans ses états financiers est conforme ou non au référentiel d'information financière applicable;~~
- ~~o s'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi, de même que le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente;~~
- ~~o le processus suivi par la direction pour l'établissement des estimations comptables (p. ex., lorsque la direction a utilisé un modèle), ainsi que la conformité de la base d'évaluation retenue au référentiel d'information financière applicable;~~
- ~~o le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction pour la préparation des estimations comptables;~~
- ~~o si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel d'information financière applicable;~~
- ~~o les risques d'anomalies significatives;~~
- ~~o les indices d'un parti pris possible de la part de la direction;~~
- ~~o la mesure dans laquelle la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu autrement le problème de l'incertitude de mesure en procédant à son estimation comptable;~~
- ~~o le caractère adéquat des informations sur l'incertitude de mesure fournies dans les états financiers.~~

### **Informations fournies dans les états financiers**

[...]

---

<sup>73</sup> Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir.*



## Norme ISA 500, *Éléments probants*

### Introduction

#### Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) explique ce que l'on entend par «éléments probants» dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
2. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple, la norme ISA 315 (révisée)<sup>74</sup>), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570 (révisée)<sup>75</sup>), des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants (par exemple, la norme ISA 520<sup>76</sup>), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200<sup>77</sup> et 330<sup>78</sup>).

#### Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2009.

### Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit qui lui permettront d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

### Définitions

5. Dans ~~les~~ la présente normes ISA, on entend par :
  - a) «documents comptables», les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures de régularisation et les autres ajustements des états financiers qui ne se traduisent pas par des écritures de journal, les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul à l'appui des répartitions de coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies;

---

<sup>74</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.*

<sup>75</sup> Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation.*

<sup>76</sup> Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

<sup>77</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.*

<sup>78</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

- b) «caractère approprié (des éléments probants)», la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur;
- c) «éléments probants», les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations obtenues d'autres sources;
- cA) «source d'informations externe», une personne physique ou une organisation tierce qui fournit des informations que l'entité a utilisées dans la préparation des états financiers ou que l'auditeur a obtenues à titre d'éléments probants, lorsque ces informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs. Une personne physique ou une organisation qui fournit des informations en tant qu'expert choisi par la direction, en tant que société de services<sup>79</sup> ou en tant qu'expert choisi par l'auditeur<sup>80</sup> n'est pas considérée comme une source d'informations externe en ce qui concerne ces informations; (Réf. : par. A1A à A1C)
- d) «expert choisi par la direction» (ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair), une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers;
- e) «caractère suffisant (des éléments probants)», la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur du risque d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

## Exigences

### Éléments probants suffisants et appropriés

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A1 à A25)

### Informations à utiliser comme éléments probants

7. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit 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. (Réf. : par. A26 à A33g)
8. Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A34 à A36)
  - a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert; (Réf. : par. A37 à A43)
  - b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert; (Réf. : par. A44 à A47)

---

<sup>79</sup> Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*, paragraphe 8.

<sup>80</sup> Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, paragraphe 6.

- c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée. (Réf. : par. A48)
9. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent :
- a) obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations; (Réf. : par. A49 et A50)
- b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins. (Réf. : par. A51)

#### **Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants**

10. Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit. (Réf. : par. A52 à A56)

#### **Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité**

11. Dans le cas où :
- a) soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
- b) soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

l'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A57)

\*\*\*

#### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

##### **Source d'informations externe (Réf. : alinéa 5 cA)**

A1a. Les services de fixation des prix, les organisations gouvernementales, les banques centrales et les bourses de valeurs reconnues sont des exemples de sources d'informations externes qui permettent d'obtenir des informations telles que :

- des prix et des données connexes;
- des données macroéconomiques, par exemple les taux de chômage et les taux de croissance économique passés et prévus, ou des données de recensement;
- des données sur les antécédents de crédit;
- des données sectorielles, par exemple un indice des coûts de remise en état pour certains segments de l'industrie extractive, ou des données sur l'audience ou les cotes d'écoute utilisées pour établir les revenus publicitaires dans le secteur du divertissement;
- des tables de mortalité servant à établir les passifs dans les secteurs de l'assurance-vie et des régimes de retraite.

A1b. Les informations sont plus susceptibles de convenir à un large éventail d'utilisateurs et risquent moins

de subir l'influence d'un utilisateur en particulier si la personne physique ou l'organisation qui les fournit les publie gratuitement ou les offre, moyennant certains frais, à un large éventail d'utilisateurs. Pour déterminer si les informations conviennent à un large éventail d'utilisateurs, compte tenu de la capacité éventuelle de l'entité à influencer la source d'informations externe, l'exercice du jugement peut être nécessaire.

A1c. Une personne physique ou une organisation tierce ne peut pas fournir des informations en tant que source d'informations externe et agir, à l'égard de ces mêmes informations, à titre d'expert choisi par la direction, de société de services ou d'expert choisi par l'auditeur.

A1d. Cependant, une personne physique ou une organisation tierce peut, par exemple, fournir certaines informations en tant qu'expert choisi par la direction et en fournir d'autres en tant que source d'informations externe. Dans certaines circonstances, pour déterminer si une personne physique ou une organisation tierce fournit des informations en tant que source d'informations externe ou si elle le fait plutôt à titre d'expert choisi par la direction, l'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire. Cela dit, la différence est parfois assez claire. Par exemple :

- Une personne physique ou une organisation tierce qui fournit, d'une part, des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs au sujet des prix de l'immobilier, telles que des informations régionales qui sont accessibles au public, et, d'autre part, des évaluations sur demande qui concernent le portefeuille immobilier de l'entité et qui sont adaptées aux faits et aux circonstances propres à celle-ci, peut être considérée comme une source d'informations externe dans le premier cas, et agir à titre d'expert choisi par la direction ou par l'auditeur dans le deuxième cas.
- Certaines organisations actuarielles publient des tables de mortalité à usage général qui, lorsqu'elles sont utilisées par une entité, sont normalement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Cela n'empêche pas une telle organisation de fournir, à titre d'expert choisi par la direction, d'autres informations qui sont adaptées aux circonstances propres à l'entité pour aider la direction à déterminer le passif au titre de plusieurs de ses régimes de retraite.
- Une personne physique ou une organisation tierce peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si elle se sert de cette expertise pour établir une estimation expressément destinée à l'entité et que ses travaux sont utilisés par la direction dans la préparation des états financiers, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction à cet égard. Par contre, si elle ne fait que diffuser publiquement des prix ou des données connexes sur des opérations privées, et que l'entité utilise ces informations pour appliquer ses propres méthodes d'estimation, la personne physique ou l'organisation tierce sera probablement considérée, en l'occurrence, comme une source d'informations externe.
- Il se peut qu'une personne physique ou une organisation tierce publie des informations convenant à un large éventail d'utilisateurs au sujet des risques ou des conditions dans un secteur d'activité. Si ces informations sont utilisées par une entité pour la préparation des informations à fournir sur les risques (selon IFRS 7<sup>81</sup>, par exemple), elles seront normalement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe.

---

<sup>81</sup> Norme internationale d'information financière (IFRS) 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*.

Toutefois, si l'entité commande spécialement des informations du même type, mais adaptées aux circonstances qui lui sont propres, afin de s'en servir pour préparer des informations sur les risques en utilisant son expertise, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction.

- Il se peut qu'une personne physique ou une organisation tierce utilise son expertise pour fournir des informations sur les tendances de marché actuelles et prévisionnelles, et que ces informations conviennent — et soient offertes — à un large éventail d'utilisateurs. Si ces informations sont utilisées par l'entité dans le choix des hypothèses servant à établir des estimations comptables, elles seront probablement considérées comme des informations provenant d'une source d'informations externe. Si l'entité commande des informations du même type pour répondre aux tendances actuelles et prévisionnelles qui la concernent, compte tenu des faits et des circonstances qui lui sont propres, la personne physique ou l'organisation tierce agit probablement à titre d'expert choisi par la direction.

### **Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)**

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours<sup>82</sup>) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables et autres sources internes de l'entité constituent aussi des sources importantes d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, cCertaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction ou obtenues auprès d'une source d'informations externe. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.
- A2. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Les procédures d'audit à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation physique, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, ces techniques étant souvent utilisées en diverses combinaisons, en complément des demandes d'informations. Bien que les demandes d'informations puissent contribuer à l'obtention d'éléments probants importants et même faire ressortir la présence d'une anomalie, elles ne fournissent habituellement pas, à elles seules, des éléments probants suffisants quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions, ou quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A3. Comme l'explique la norme ISA 200<sup>83</sup>, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a

<sup>82</sup> Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 9.

<sup>83</sup> Norme ISA 200, paragraphe 5.

recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.

- A4. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies (plus le risque sera élevé, plus la quantité d'éléments probants à obtenir pourra être importante), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins la quantité requise pourra être importante). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A5. Le caractère approprié représente la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.
- A6. La norme ISA 330 fait obligation à l'auditeur de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis<sup>84</sup>. Il exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 200 aborde plusieurs questions comme la nature des procédures d'audit, ainsi que la célérité et le rapport coût-avantage en matière d'information financière, qui sont des facteurs pertinents lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés.

#### *Sources d'éléments probants*

- A7. Certains éléments probants sont obtenus au moyen de procédures d'audit mises en œuvre pour tester les documents comptables, par exemple en procédant à des analyses et à des examens, en réexécutant les procédures suivies dans le processus d'information financière et en rapprochant des informations de même nature et des utilisations connexes des mêmes informations. Par la mise en œuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer si les documents comptables sont intrinsèquement cohérents et en concordance avec les états financiers.
- A8. Des éléments probants cohérents entre eux et de nature différente ou de sources différentes procurent généralement une assurance plus élevée que des éléments probants considérés isolément. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants d'origine interne, tels ceux provenant des documents comptables, des procès-verbaux ou des déclarations de la direction.
- A9. Les informations émanant de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, et des informations provenant d'une source d'informations externe, telles que des rapports d'analystes et des données comparables sur les concurrents (données de référence). *Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants*

---

<sup>84</sup> Norme ISA 330, paragraphe 26.

- A10. Comme il est exigé et expliqué plus en détail dans la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 330, les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus en mettant en œuvre :
- a) des procédures d'évaluation des risques;
  - b) des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :
    - i) des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,
    - ii) des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration.
- A11. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14 à A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests des contrôles ou procédures de corroboration, selon le contexte dans lequel elles sont mises en œuvre par l'auditeur. Comme il est expliqué dans la norme ISA 330, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents<sup>85</sup>.
- A12. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent être affectés par le fait que certaines des données comptables et des autres informations ne sont disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou pendant certaines périodes. Les pièces justificatives, telles que les bons de commande et les factures, peuvent n'exister que sous forme électronique lorsque l'entité a recours au commerce électronique, ou être supprimées après numérisation lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement d'images pour en faciliter l'archivage et la consultation.
- A13. Certaines informations électroniques peuvent ne pas être récupérables après une période de temps déterminée, par exemple si les fichiers ont été modifiés et qu'aucun fichier de sauvegarde n'est conservé. Par conséquent, l'auditeur peut considérer nécessaire, en raison des politiques de conservation des données de l'entité, de demander que certaines informations soient conservées afin qu'il puisse les examiner, ou encore de mettre en œuvre des procédures d'audit à un moment où l'information est disponible.

#### Inspection

- A14. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sur support papier, électronique ou autre, ou à procéder à un examen physique d'un actif. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles sur leur production. L'inspection des enregistrements ou des documents pour vérifier les autorisations constitue un exemple d'utilisation de l'inspection comme test des contrôles.
- A15. Certains documents constituent des éléments probants attestant directement l'existence d'un actif, par exemple un titre représentatif d'un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. Toutefois, l'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou à la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des

---

<sup>85</sup> Norme ISA 330, paragraphe A35.

éléments probants pertinents concernant l'application des méthodes comptables par l'entité, pour ce qui est notamment de la comptabilisation des produits.

- A16. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité qui leur sont attachés ou quant à leur évaluation. L'observation de la prise d'inventaire peut s'accompagner de l'inspection d'articles particuliers en stock.

#### Observation physique

- A17. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution des activités de contrôle en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501<sup>86</sup>.

#### Confirmations externes

- A18. Une confirmation externe constitue un élément probant obtenu par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à certains soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à la confirmation des soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, notamment afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les confirmations externes sont aussi utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'accords parallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Voir la norme ISA 505 pour de plus amples indications<sup>87</sup>.

#### Contrôle arithmétique

- A19. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique de documents ou d'enregistrements. Il peut être effectué de façon manuelle ou électronique.

#### Réexécution

- A20. La réexécution s'entend de l'exécution personnelle par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

---

<sup>86</sup> Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*.

<sup>87</sup> Norme ISA 505, *Confirmations externes*.



### Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent en des évaluations des informations financières reposant sur l'analyse des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Elles englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications.

### Demandes d'informations

A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure abondamment utilisée tout au long de l'audit, en complément d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent aller des demandes écrites formelles aux demandes informelles faites de vive voix. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations.

A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. À l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent nettement d'autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies, par exemple des informations sur la possibilité de contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A24. Bien que la corroboration des éléments probants obtenus au moyen de demandes d'informations soit souvent d'une importance particulière, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles à l'appui de celles-ci peuvent être limitées. En pareil cas, le fait de comprendre dans quelle mesure la direction a donné suite dans le passé à ses intentions déclarées, les raisons avancées par la direction pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière et sa capacité de suivre celle-ci peuvent fournir ou constituer des informations pertinentes permettant de corroborer les éléments probants obtenus au moyen des demandes d'informations.

A25. Sur certains points, l'auditeur peut considérer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la part de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, pour confirmer les réponses à ses demandes d'informations faites de vive voix. Voir la norme ISA 580 pour de plus amples indications<sup>88</sup>.

### Informations à utiliser comme éléments probants

#### *Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)*

A26. Comme il est décrit au paragraphe A1, même si les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en œuvre au cours de l'audit, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple les audits antérieurs, dans certaines circonstances, les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client et le fait de s'acquitter de certaines responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes (à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, par exemple). La qualité

<sup>88</sup> Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

de tous les éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations dont ils proviennent. Pertinence

- A27. La pertinence a trait au lien logique ou au rapport avec l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, avec l'assertion considérée. La pertinence des informations à utiliser comme éléments probants peut être affectée par l'orientation donnée aux tests à effectuer. Par exemple, si le but de la procédure d'audit est de déceler les surévaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, tester les comptes fournisseurs comptabilisés pourrait s'avérer une procédure d'audit pertinente. Par contre, si l'on veut plutôt déceler les sous-évaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, il ne serait pas pertinent de tester les comptes fournisseurs comptabilisés, mais il pourrait être pertinent de tester des informations telles que les décaissements subséquents, les factures impayées, les relevés des fournisseurs et les bordereaux de réception non rapprochés.
- A28. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des documents se rapportant à l'encaissement des créances après la fin de l'exercice peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur évaluation, mais pas nécessairement sur la séparation des exercices. De même, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple l'existence physique de stocks, ne peut remplacer l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple l'évaluation de ces stocks. Par contre, des éléments probants de différentes sources, ou de nature différente, peuvent souvent être pertinents pour la même assertion.
- A29. Les tests des contrôles sont conçus pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions. La conception de tests des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants pertinents comporte l'identification de conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent le bon fonctionnement d'un contrôle et de conditions qui indiquent des écarts par rapport à ce bon fonctionnement. L'auditeur peut ensuite tester la présence ou l'absence de telles conditions.
- A30. Les procédures de corroboration sont conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Elles comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration. La conception de procédures de corroboration comporte l'identification de conditions qui sont pertinentes par rapport à l'objectif d'un test et qui constituent des anomalies au niveau de l'assertion concernée. Fiabilité
- A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, par conséquent, des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues, et aussi, le cas échéant, des contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Toute généralisation sur la fiabilité de divers types d'éléments probants comporte donc d'importantes exceptions. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité. Par exemple, des informations obtenues d'une source ~~externe~~ externe-indépendante de l'entité peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée, ou un expert choisi par la direction peut manquer d'objectivité. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :
- la fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes y afférents imposés par l'entité, notamment les contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour, sont efficaces;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple, l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle);
- les éléments probants sous forme de documents (support papier, électronique ou autre) sont plus fiables que les éléments probants obtenus verbalement (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées);
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou que des documents ayant été filmés, numérisés ou autrement convertis sous une forme électronique, la fiabilité de ceux-ci pouvant dépendre des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour.

A32. La norme ISA 520 donne des indications additionnelles concernant la fiabilité des données utilisées pour la conception de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration<sup>89</sup>.

A33. La norme ISA 240 traite des situations qui peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé<sup>90</sup>.

L'ajout du paragraphe A33a fait partie des modifications de concordance apportées à la norme ISA 500 conséquemment à l'approbation de la norme ISA 250 (révisée).

A33a. La norme ISA 250 (révisée)<sup>91</sup> fournit des indications supplémentaires concernant le fait, pour l'auditeur, de s'acquitter de responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard des cas identifiés ou suspectés de non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, qui peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément aux normes ISA, et l'appréciation des conséquences de tels cas de non-conformité sur d'autres aspects de l'audit.

#### Sources d'informations externes

A33b. Selon le paragraphe 7, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants et provenant d'une source d'informations externe, et cela vaut aussi bien pour les informations que l'entité a utilisées dans la préparation des états financiers que pour celles que l'auditeur a obtenues. En ce qui concerne les informations provenant d'une source d'informations externe, l'auditeur peut, dans certains cas, prendre en considération les éléments probants qu'il a obtenus au sujet de cette source ou de la préparation des informations par celle-ci lorsqu'il a conçu et mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires conformément à la norme ISA 330 ou, s'il y a lieu, à la norme ISA 540 (révisée)<sup>92</sup>.

<sup>89</sup> Norme ISA 520, alinéa 5 a).

<sup>90</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 13.

<sup>91</sup> Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 9.

<sup>92</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

A33c. La compréhension des raisons pour lesquelles la direction ou, le cas échéant, l'expert choisi par la direction utilise une source d'informations externe, et de la façon dont la pertinence et la fiabilité des informations ont été évaluées (notamment en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité) peut aider l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité de ces informations.

A33d. Les facteurs suivants peuvent jouer un rôle important dans l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe, notamment en ce qui concerne l'exactitude et l'exhaustivité (il convient toutefois de noter que certains ne sont pertinents que dans le cas des informations utilisées par la direction dans la préparation des états financiers et que d'autres ne le sont que dans le cas des informations obtenues par l'auditeur) :

- la nature de la source d'informations externe, et la mesure dans laquelle elle fait autorité. Par exemple, il est probable qu'une banque centrale ou qu'un institut public de la statistique ayant le mandat, en vertu de la loi, de diffuser publiquement des données sectorielles fassent autorité quant à certains types d'informations;
- la capacité d'influer sur les informations obtenues, grâce aux liens entre l'entité et la source d'informations;
- la compétence et la réputation de la source d'informations externe en ce qui concerne les informations, notamment la question de savoir si, selon le jugement professionnel de l'auditeur, les informations proviennent d'une source qui a fait ses preuves en matière de publication d'informations fiables;
- l'expérience de l'auditeur quant à la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe;
- l'existence de preuves de la reconnaissance généralisée, par les utilisateurs sur le marché, de la pertinence ou de la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe pour une utilisation semblable à celle faite par la direction ou par l'auditeur;
- le fait que l'entité ait ou non mis en place des contrôles liés à la pertinence et à la fiabilité des informations obtenues et utilisées;
- le fait que la source d'informations externe recueille ou non des informations sur le marché dans son ensemble ou qu'elle participe directement ou non à l'«établissement» d'opérations sur le marché;
- le fait que les informations conviennent ou non à l'utilisation qui en est faite et, s'il y a lieu, qu'elles aient été préparées ou non au regard du référentiel d'information financière applicable;
- l'existence d'autres informations qui pourraient contredire les informations utilisées;
- la nature et la portée des mises en garde et autres clauses limitatives concernant les informations en cause;
- les informations sur les méthodes utilisées pour la préparation des informations en cause, les modalités d'application de ces méthodes — notamment la façon dont les modèles ont été utilisés dans le cadre de cette application, le cas échéant — et les contrôles sur ces méthodes;
- les informations, s'il y en a, qui sont pertinentes pour évaluer le caractère approprié des hypothèses et des autres données utilisées par la source d'informations externe dans la préparation des informations en cause.

A33e. La nature et l'étendue de la prise en compte de ces facteurs par l'auditeur dépendent de l'évaluation que fait celui-ci des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels l'utilisation des informations externes constitue une question pertinente, du degré de pertinence de cette question par rapport aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et de la possibilité que les informations provenant de la source d'informations externe ne soient pas fiables (l'auditeur se demandera, par exemple, si la source est crédible). Après avoir considéré les facteurs mentionnés au paragraphe A33b, l'auditeur peut déterminer qu'il lui faut acquérir une compréhension plus approfondie de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, conformément à la norme ISA 315, ou qu'il convient, dans les circonstances, de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, conformément à la norme ISA 330<sup>93</sup> et, s'il y a lieu, à la norme ISA 540 (révisée)<sup>94</sup>, pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'utilisation d'informations provenant d'une source d'informations externe. Ces procédures peuvent consister, par exemple :

- à effectuer une comparaison entre les informations provenant de la source d'informations externe et des informations provenant d'une autre source indépendante;
- à acquérir une compréhension des contrôles que la direction a mis en place pour évaluer la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes et, possiblement, à tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles, si ces procédures sont pertinentes pour la prise en compte de l'utilisation par la direction d'une source d'informations externe;
- à se renseigner sur la source d'informations externe pour comprendre ses processus, ses techniques et ses hypothèses, afin d'identifier et de comprendre ses contrôles et, s'il y a lieu, d'en tester l'efficacité du fonctionnement.

A33f. Dans certaines situations, il peut y avoir des informations pour lesquelles il n'existe qu'un seul fournisseur — par exemple des informations provenant d'une banque centrale ou d'un gouvernement, comme un taux d'inflation —, ou un seul organisme sectoriel reconnu officiellement. En pareil cas, l'évaluation par l'auditeur de la nature et de l'étendue des procédures d'audit pouvant être appropriées dans les circonstances est fonction de la nature et de la crédibilité de la source des informations, de l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour lesquels ces informations externes constituent une question pertinente, et du degré de pertinence de la question de l'utilisation de ces informations par rapport aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, lorsque les informations proviennent d'une source crédible qui fait autorité, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur peuvent être moins poussées et se limiter par exemple à corroborer les informations en consultant le site Web ou une publication de la source. Si, au contraire, la source n'est pas jugée crédible, l'auditeur peut déterminer que des procédures plus poussées sont nécessaires et, en l'absence d'une autre source d'informations indépendante qui permettrait une comparaison, se demander s'il serait approprié et faisable en pratique, pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, de mettre en œuvre des procédures visant à obtenir des informations auprès de la source d'informations externe.

A33g. Si l'auditeur ne dispose pas d'une base suffisante pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe, il peut y avoir limitation de l'étendue de

---

<sup>93</sup> Norme ISA 330, paragraphe 6.

<sup>94</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 30.

ses travaux, à moins qu'il puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Toute limitation imposée de l'étendue des travaux est évaluée conformément aux exigences de la norme ISA 705 (révisée)<sup>95</sup>.

*Fiabilité des informations produites par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 8)*

- A34. La préparation des états financiers d'une entité peut exiger une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, par exemple en matière de calculs actuariels, d'évaluations et de données techniques. L'entité peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans ces domaines afin d'obtenir l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers. Le non-recours à une telle expertise lorsqu'elle est nécessaire accroît les risques d'anomalies significatives.
- A35. Lorsque les informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'exigence énoncée au paragraphe 8 de la présente norme ISA s'applique. Par exemple, une personne ou une organisation peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si la personne ou l'organisation se sert de cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne ou organisation constitue un expert choisi par la direction et le paragraphe 8 s'applique. Par contre, si cette personne ou organisation ne fournit que des données sur les prix d'opérations privées auxquelles l'entité n'aurait pas accès autrement et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, les informations fournies, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises à l'application du paragraphe 7 de la présente norme ISA, ~~mais on ne peut alors parler~~ étant donné qu'il s'agit d'informations provenant d'une source d'informations externe et non du recours par l'entité à un expert choisi par la direction.
- A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en réponse aux exigences du paragraphe 8 de la présente norme ISA peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :
- la nature et la complexité de l'objet des travaux de l'expert choisi par la direction;
  - les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux;
  - la disponibilité d'autres sources d'éléments probants;
  - la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;
  - le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;
  - l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert;
  - le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles;
  - la nature et l'étendue des contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction;
  - les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction;
  - l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

---

<sup>95</sup> Norme ISA 705 (révisée), Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant, paragraphe 13.

La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 a))

A37. La compétence se rapporte à la nature et au niveau d'expertise de l'expert choisi par la direction. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer cette compétence dans les circonstances. Les facteurs pouvant influencer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert choisi par la direction. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction ainsi que les contrôles de l'entité sur les travaux de cet expert constituent des indicateurs importants de la fiabilité des informations produites par cet expert.

A38. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par la direction peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
- les entretiens avec cet expert;
- les entretiens avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert;
- un expert choisi par l'auditeur, le cas échéant, qui aide celui-ci à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations produites par l'expert choisi par la direction.

A39. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par la direction, il y a celui de savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie ou d'autres règles d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.

A40. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :

- la pertinence de la compétence de l'expert choisi par la direction par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuair peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite;
- la compétence de l'expert choisi par la direction concernant les exigences comptables pertinentes, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
- si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être

nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi par la direction à mesure que l'audit progresse.

- A41. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Des sauvegardes susceptibles de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple la profession de l'expert choisi par la direction, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité).
- A42. Bien que les sauvegardes ne puissent éliminer toutes les menaces à l'objectivité de l'expert choisi par la direction, certaines menaces, notamment celles liées à l'intimidation, peuvent être moins importantes dans le cas d'un expert-conseil externe que dans celui d'un expert employé par l'entité, et l'efficacité de sauvegardes telles que des politiques et procédures de contrôle qualité peut être plus grande. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.
- A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il peut être pertinent de s'entretenir avec la direction et cet expert sur tout intérêt ou toute relation pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert, ainsi que sur les sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles est soumis l'expert, et d'évaluer si les sauvegardes sont adéquates. Les intérêts et relations pouvant constituer des menaces comprennent :
- les intérêts financiers;
  - les relations d'affaires et les liens personnels;
  - la prestation d'autres services.

Acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 b))

- A44. La compréhension des travaux d'un expert choisi par la direction passe par une compréhension du domaine d'expertise concerné. L'auditeur peut obtenir une compréhension du domaine d'expertise concerné lorsqu'il a à déterminer s'il possède l'expertise nécessaire pour évaluer les travaux de l'expert choisi par la direction ou s'il lui faudra plutôt recourir à un expert de son choix pour ce faire<sup>96</sup>.
- A45. Voici des aspects du domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction qui revêtent de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :
- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit;
  - l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires;

---

<sup>96</sup> Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, paragraphe 7.



MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- les hypothèses et méthodes utilisées par l'expert choisi par la direction, et le fait qu'elles soient ou non généralement reconnues dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière;
  - la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert choisi par la direction.
- A46. Dans le cas d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il existe d'ordinaire une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert choisi par la direction. L'évaluation de l'accord dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à déterminer le caractère approprié des éléments suivants aux fins de l'audit :
- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert;
  - les rôles et les responsabilités de la direction et de l'expert respectivement;
  - la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre la direction et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que celui-ci aura à fournir.
- A47. Lorsque l'expert choisi par la direction est employé de l'entité, il est moins probable qu'un tel accord écrit existe. Des demandes d'informations auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent s'avérer la façon la plus appropriée pour l'auditeur d'acquérir la compréhension nécessaire. Évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 c))
- A48. Les éléments à prendre en considération pour évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée comprennent :
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient correctement reflétées dans les états financiers;
  - si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes;
  - si les travaux de l'expert nécessitent une utilisation importante de données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données;
  - si les travaux de l'expert font appel à des informations provenant d'une source d'informations externe, la pertinence et la fiabilité de ces informations.

*Informations produites par l'entité et utilisées pour les besoins de l'audit (Réf. : alinéas 9 a) et b))*

- A49. Pour que l'auditeur puisse obtenir des éléments probants fiables, les informations produites par l'entité et utilisées pour la mise en œuvre des procédures d'audit doivent être suffisamment exhaustives et exactes. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits par l'application de prix standard aux quantités inscrites comme vendues dépend de l'exactitude des informations sur les prix ainsi que de l'exhaustivité et de l'exactitude des données sur les volumes de ventes. Dans le même ordre d'idées, si l'auditeur souhaite tester certaines caractéristiques (par exemple, l'autorisation) d'une population (par exemple, les paiements), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle sont sélectionnés les éléments à tester n'est pas exhaustive.
- A50. La collecte d'éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations peut se faire

en même temps que la mise en œuvre de la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir déjà obtenu des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations en testant les contrôles sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Il peut toutefois arriver que l'auditeur détermine que des procédures d'audit additionnelles sont nécessaires.

A51. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser des informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les indicateurs de performance de l'entité aux fins de ses procédures analytiques, ou encore se servir des informations produites par l'entité dans le cadre de ses activités de suivi, tels les rapports de la fonction d'audit interne. Le caractère approprié des éléments probants obtenus dépend alors de si l'information est suffisamment précise ou détaillée pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les indicateurs de performance utilisés par la direction peuvent ne pas être suffisamment précis pour permettre de détecter des anomalies significatives. **Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants** (Réf. : par. 10)

A52. Un test est efficace dans la mesure où, compte tenu des autres éléments probants obtenus ou à obtenir, il fournit des éléments probants appropriés qui seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lorsque l'auditeur sélectionne des éléments à des fins de tests, il est tenu, conformément au paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants; l'autre aspect de l'efficacité (le caractère suffisant) est un point important à considérer dans la sélection des éléments à tester. Voici les modes de sélection d'éléments à tester auxquels peut recourir l'auditeur :

- a) sélection de la totalité des éléments (examen de 100 % de la population);
- b) sélection d'éléments spécifiques;
- c) sondage en audit.

L'application de l'un quelconque ou d'une combinaison de ces modes de sélection peut s'avérer appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives liés à l'assertion testée, ainsi que la faisabilité en pratique et l'efficacité des divers modes de sélection. *Sélection de la totalité des éléments*

A53. L'auditeur peut décider qu'il sera particulièrement approprié d'examiner tous les éléments composant la population d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte (ou une strate de cette population). Un examen de la totalité des éléments est peu probable dans le cas des tests des contrôles; il est toutefois plus courant dans les tests de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur;
- il existe un risque important et les autres modes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- la nature répétitive d'un calcul ou d'un autre processus exécuté automatiquement par un système d'information rend l'examen de la totalité des éléments efficace sur le plan des coûts.

#### *Sélection d'éléments spécifiques*

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. Pour parvenir à

cette décision, l'auditeur tient compte de facteurs pertinents tels que sa compréhension de l'entité, son évaluation des risques d'anomalies significatives et les caractéristiques de la population à tester. L'intervention du jugement dans la sélection d'éléments spécifiques peut donner lieu à un risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *des éléments de valeur importante ou des éléments clés* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison de leur valeur importante ou parce qu'ils présentent une autre caractéristique particulière, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs;
- *tous les éléments excédant une valeur déterminée* : l'auditeur peut décider d'examiner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à vérifier une proportion importante du montant total d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte;
- *des éléments susceptibles de fournir des informations* : l'auditeur peut examiner des éléments en vue d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou de ses opérations.

A55. Bien que l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte représente souvent un moyen efficient d'obtenir des éléments probants, il ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments ainsi sélectionnés ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population; par conséquent, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants concernant le reste de la population.

#### *Sondage en audit*

A56. Le sondage en audit est conçu pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de cette population. Il est question des sondages en audit dans la norme ISA 530<sup>97</sup>.

#### **Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité** (Réf. : par. 11)

A57. L'obtention d'éléments probants de différentes sources ou de nature différente peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable, notamment lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux auditeurs internes et à d'autres personnes sont incohérentes ou lorsque les réponses aux demandes d'informations faites auprès des responsables de la gouvernance afin de corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction sont incohérentes avec celles de la direction. La norme ISA 230 prévoit une exigence de documentation spécifique lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne sont pas cohérentes avec ses conclusions définitives sur une question importante<sup>98</sup>.

---

<sup>97</sup> Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

<sup>98</sup> Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 11.

## Norme ISA 580, *Déclarations écrites*

[...]

### Annexe 1

(Réf. : par. 2)

### Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 39
- Norme ISA 250, *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 16
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, paragraphe 12
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*, paragraphe ~~2237~~
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 26
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 9
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 16 e)
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 9
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 13 c)

## Annexe 2

(Réf. : par. A21)

### Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570 (révisée)<sup>99</sup> concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

(Papier à en-tête de l'entité)

(À l'auditeur)

(Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX<sup>100</sup> aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle<sup>a</sup>, conformément aux Normes internationales d'information financière.

Nous confirmons (, *au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,*) que :

#### États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit portant la date du [insérer la date], à l'égard de la préparation des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ces normes.
- Les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, ~~y compris les estimations en juste valeur,~~ et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation et une fourniture d'informations raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. (Norme ISA 540 (révisée))
- Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences des Normes internationales d'information financière. (Norme ISA 550)

<sup>99</sup> Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>100</sup> Lorsque l'auditeur fait rapport sur plus d'une période, il modifie l'énoncé de la date afin que la lettre s'applique à toutes les périodes couvertes par son rapport.

<sup>a</sup> *Note du traducteur — L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la norme ISA 700 (révisée), sont considérées comme équivalentes.*

## **Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers***

[...]

### **Exigences**

#### **Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers**

[...]

13. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :
- a) si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et suivies. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et se demander si elles ont été présentées d'une manière intelligible; (Réf. : par. A4)
  - b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
  - c) si les estimations comptables et les informations y afférentes établies faites par la direction sont raisonnables;
  - d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander :
    - si les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée,
    - si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments communiqués; (Réf. : par. A5)
  - e) si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Réf. : par. A6)
  - f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.

[...]

## **Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant***

[...]

### **Exigences**

[...]

#### **Détermination des questions clés de l'audit**

9. L'auditeur doit déterminer, parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, celles ayant nécessité une attention importante de sa part au cours de l'audit. Aux fins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Réf. : par. A9 à A18)
- a) les aspects qu'il considère comme présentant des risques d'anomalies significatives plus élevés ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la norme ISA 315 (révisée); (Réf. : par. A19 à A22)
  - b) les jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables ~~identifiées comme présentant~~ comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation; (Réf. : par. A23 et A24)
  - c) les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période considérée. (Réf. : par. A25 et A26)

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

Jugements importants portés par l'auditeur en ce qui concerne les aspects des états financiers à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables ~~identifiées comme présentant~~ comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation (Réf. : alinéa 9 b))

- A71. La norme ISA 260 (révisée) exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers<sup>101</sup>. Dans bien des cas, ces aspects sont liés aux estimations comptables critiques et aux informations y afférentes, qui sont susceptibles de constituer des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et qui peuvent aussi être identifiées comme des risques importants.
- A72. Les utilisateurs des états financiers ont dit s'intéresser aux estimations comptables ~~identifiées comme présentant~~ comportant un degré élevé d'incertitude d'estimation, ~~conformément à (voir la norme ISA 540 (révisée)~~<sup>102</sup>, même lorsque ces estimations ne sont pas considérées comme des risques

<sup>101</sup> Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

<sup>102</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables*, ~~y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir~~, paragraphes 160 et 174.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES  
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

importants. Cela s'explique en partie par le fait que ces estimations font largement intervenir le jugement de la direction et qu'elles représentent souvent l'un des aspects les plus complexes des états financiers, nécessitant même dans certains cas que la direction et l'auditeur aient recours à des experts. Les utilisateurs ont également fait savoir que les méthodes comptables (de même que les changements importants les concernant) qui ont une incidence importante sur les états financiers sont pertinentes pour les aider à comprendre les états financiers, en particulier dans les cas où l'entité n'emploie pas les mêmes méthodes que les autres entités de son secteur.

[...]



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 © Octobre 2018 International Federation of Accountants® (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 et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-401-2

La présente prise de position définitive «Norme ISA 540 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée)», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en octobre 2018, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en février 2019, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive «Norme ISA 540 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée)» a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de la prise de position définitive «Norme ISA 540 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée)» est celle qui est publiée en langue anglaise 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 «Norme ISA 540 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée)» © 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de «Norme ISA 540 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 540 (révisée)» © 2018 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : ISA 540 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised), ISBN : 978-1-60815-377-0



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
**T** + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)