

Exposé-sondage

Avril 2017

Date limite de réception des commentaires:

Le 1^{er} août 2017

ISA.

Norme internationale d'audit

**Projet de Norme
internationale d'audit 540
(révisée)**

**Audit des estimations
comptables et des
informations y afférentes**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

À propos de l'IAASB

Le présent exposé-sondage 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).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 99](#).

APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, «Projet de Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*», a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 1^{er} août 2017.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le lien «[Submit a Comment](#)». Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

| | Page |
|--|---------------|
| Section 1 Introduction | Error! |
| Bookmark not defined. | |
| Section 2 Guide à l'intention des répondants | 7 |
| Section 3 Points importants | 7 |
| Section 4 Appel à commentaires | 20 |
| Exposé-sondage | |
| Projet de Norme internationale d'audit (ISA) 540 (révisée), <i>Audit des estimations comptables et des informations y afférentes</i> | 22 |

Résumé

Le présent exposé-sondage (ES) sur la Norme internationale d'audit (ISA) 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes* (ES-540), est le résultat d'efforts considérables déployés depuis deux ans. Au début de 2015, le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) a entrepris d'examiner les questions liées à l'audit des institutions financières et la norme ISA 540 de façon générale. À la suite d'activités de communication menées auprès des autorités de réglementation et d'autres parties prenantes clés, et compte tenu de l'adoption imminente d'IFRS 9¹, l'IAASB a conclu qu'il devait se concentrer à court terme sur la révision de la norme ISA 540².

L'objectif de l'ES-540 est d'amener l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour évaluer 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. Pour renforcer cette évaluation, l'ES-540 comporte des exigences plus strictes en ce qui concerne les procédures d'évaluation des risques et les travaux que l'auditeur réalise pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

L'ES-540 souligne que la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure ont une incidence sur l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, et sur les réponses de l'auditeur à l'évaluation de ces risques. Par conséquent, on retrouve ces trois facteurs tout au long de l'ES-540. De plus, l'ES-540 met l'accent sur les points importants à prendre en considération, lors de l'audit des estimations comptables, à l'égard des modèles complexes, des données prévisionnelles et du contrôle interne.

L'esprit critique joue un rôle primordial dans l'audit des estimations comptables. C'est pourquoi l'ES-540 comporte plusieurs dispositions clés visant à renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur et l'évaluation que fait celui-ci de la possibilité de parti pris de la direction, notamment des exigences plus strictes en matière d'évaluation des risques, des exigences plus précises quant à l'obtention d'éléments probants, et des exigences de «prise de recul» et d'évaluation des éléments probants obtenus.

Par ailleurs, l'IAASB souhaitait que l'ES-540 soit adaptable, vu que la norme s'applique à toutes les estimations comptables. L'ES-540 exige que, dans le cas d'estimations comptables présentant un faible risque inhérent, l'auditeur détermine s'il serait possible, dans les circonstances, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen d'une ou de plusieurs procédures d'audit complémentaires particulières. Lorsque le risque inhérent n'est pas faible, l'auditeur doit concevoir des procédures d'audit complémentaires pour obtenir des éléments probants sur les questions liées à la complexité, à l'exercice du jugement ou à l'incertitude de mesure, dans le cas où ces facteurs font partie des raisons qui sous-tendent son évaluation des risques d'anomalies significatives.

L'ES propose aussi l'apport de modifications de concordance aux normes ISA 260 (révisée)³, ISA 500⁴ et ISA 580⁵. Celles qu'il est proposé d'apporter à la norme ISA 500 au sujet des incidences des sources d'informations externes sur les éléments probants méritent une attention particulière.

¹ Norme internationale d'information financière (IFRS) 9 *Instruments financiers*.

² Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir*.

³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

⁴ Norme ISA 500, *Éléments probants*.

⁵ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

Section 1 Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications sur l'ES-540, dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en mars 2017.

Section 1-1 – Renseignements généraux

2. Lors des consultations qu'il a menées aux fins de l'élaboration de sa stratégie pour 2015-2019⁶ et de son plan de travail connexe pour 2015-2016⁷, l'IAASB a constaté qu'il lui fallait régler certaines questions liées à l'application de la norme ISA 540 aux audits d'institutions financières, et revoir la norme de façon générale.
3. Dès le début de 2015, l'IAASB a mené des activités de communication pour cerner les problèmes liés à l'audit des estimations comptables des institutions financières et d'autres entités. Il a notamment rencontré des représentants de l'International Accounting Standards Board (IASB), du Public Company Accounting Oversight Board des États-Unis, du Financial Stability Board, du groupe d'experts sur la comptabilité du Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, de l'Association internationale des contrôleurs d'assurance, et de l'International Forum of Independent Audit Regulators, ainsi que des auditeurs (y compris des cabinets de petite et de moyenne taille), des groupes sectoriels et des préparateurs.
4. Lors des consultations, les autorités de réglementation et les auditeurs d'institutions financières ont indiqué qu'à leur avis, l'IAASB devrait se concentrer sur les questions liées à l'audit des institutions financières découlant d'IFRS 9, avant que celle-ci entre en vigueur (IFRS 9 devra être appliquée pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018), et sur celles découlant d'un projet semblable du Financial Accounting Standards Board des États-Unis. Ces normes établissent des modèles fondés sur les pertes de crédit attendues pour les corrections de valeur pour pertes, ce qui changera fondamentalement la façon dont certaines entités, notamment les banques, comptabiliseront leurs prêts et leurs autres éléments exposés au risque de crédit.
5. Après avoir pris en considération les commentaires des principales parties prenantes, notamment le Groupe consultatif de l'IAASB et le Conseil de supervision de l'intérêt public, l'IAASB a conclu que la plupart, voire la totalité, des questions soulevées à l'égard des pertes de crédit attendues seraient aussi pertinentes dans le cadre de l'audit d'autres estimations comptables complexes⁸. Par conséquent, il a jugé nécessaire d'entreprendre en priorité la révision complète de la norme ISA 540. Au début de 2016, le groupe de travail chargé de cette révision a publié un compte rendu de projet⁹ résumant les difficultés d'audit relevées quant aux pertes de crédit attendues et a formulé ses premières réflexions sur d'éventuelles solutions à envisager dans le contexte des normes ISA actuelles.

⁶ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

⁷ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf

⁸ Par exemple, les estimations établies selon la norme sur les contrats d'assurance que l'IASB devrait publier en 2017.

⁹ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-540-Project-Publication.pdf

Section 2 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans le présent exposé-sondage, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section «Appel à commentaires». Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent parmi celles qui figurent dans la section «Appel à commentaires». Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans le présent exposé-sondage (particulièrement lorsqu'elles visent à modifier la pratique actuelle), il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Section 3 Points importants

Section 3A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-540

6. Bien que le souci de servir l'intérêt public ait été au premier plan des préoccupations pour chacune des propositions formulées dans l'ES-540, les modifications suivantes sont les plus importantes en la matière.

Modernisation de la norme ISA pour l'adapter à un environnement d'affaires en évolution

7. L'IAASB a formulé les modifications qu'il propose d'apporter à la norme ISA 540 en tenant compte du fait que, pour servir l'intérêt public, il convenait de moderniser cette norme afin qu'elle suive l'évolution des référentiels d'information financière. L'établissement d'estimations comptables en conformité avec IFRS 9 et avec d'autres normes d'information financière récentes entraînera souvent une incertitude de mesure accrue, une utilisation plus poussée de la modélisation et de données prévisionnelles, et la nécessité de renforcer l'environnement de contrôle ou la gouvernance. De plus, dans bien des cas, ces normes d'information financière exigent la fourniture d'informations plus détaillées expliquant la base d'établissement des estimations comptables, les jugements importants portés et les hypothèses importantes retenues.
8. L'IAASB a aussi considéré comme une question d'intérêt public l'amélioration et la clarification des exigences et des modalités d'application relatives à l'utilisation d'informations tirées de sources d'informations externes (par exemple, les services d'évaluation des instruments financiers) à titre d'éléments probants, compte tenu du recours croissant à ces sources aux fins de l'établissement des estimations comptables (voir la section 3E ci-après).
9. Tout en modernisant la norme ISA, l'IAASB a visé à rendre adaptables les exigences nouvelles et renforcées. Même si l'ES-540 concerne l'audit de toutes les estimations comptables, l'IAASB a jugé pertinent de distinguer expressément les cas où l'évaluation des risques d'anomalies significatives est fondée sur le fait que le risque inhérent est faible de ceux où le risque inhérent n'est pas faible (voir la section 3C-1 ci-après).

Renforcement de l'indépendance et de l'esprit critique de l'auditeur

10. L'IAASB a tenu compte du rôle central que joue l'esprit critique dans l'audit des estimations comptables. L'ES-540 comporte plusieurs dispositions clés qui visent à renforcer l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur, notamment :
- des exigences plus strictes en matière d'évaluation des risques (voir la section 3B ci-dessous), qui donnent une meilleure base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables;
 - des exigences plus précises quant à l'obtention d'éléments probants lorsque le risque inhérent n'est pas faible;
 - des exigences de «prise de recul» et d'évaluation des éléments probants (tant corroborants que contradictoires) obtenus relativement aux estimations comptables.

Emploi du terme «raisonnable»

11. Le terme «raisonnable» est employé tant dans la norme ISA 540 actuelle que dans l'ES-540; il figure dans l'objectif et dans beaucoup des exigences clés. Dans l'objectif de la norme ISA 540 actuelle, on parle d'estimations comptables «raisonnables», mais d'informations y afférentes «adéquates», et ni l'un ni l'autre de ces deux termes n'est défini ni expliqué. L'IAASB a conclu que tant les estimations comptables que les informations y afférentes devraient être «raisonnables» au regard du référentiel d'information financière applicable, et que l'emploi du terme «adéquates» pourrait laisser entendre à tort que les informations afférentes aux estimations comptables ont une importance moindre que celles-ci.
12. L'IAASB a débattu de la question de savoir si le critère du caractère «raisonnable» est suffisamment clair et strict. Certains ont avancé que l'emploi de ce terme, dont la signification est subjective, pouvait ne pas favoriser adéquatement l'exercice de l'esprit critique, et même y nuire. L'IAASB a examiné d'autres possibilités, pour conclure que le terme «raisonnable» serait le plus approprié, à condition que des indications soient fournies sur sa signification. L'IAASB a donc fourni, dans les modalités d'application (voir le paragraphe A2), des indications à propos des facteurs que l'auditeur pourrait juger pertinent de prendre en considération pour évaluer le caractère raisonnable des estimations comptables et des informations y afférentes. Des indications ont aussi été fournies au paragraphe A3 quant au terme «approprié», qui est employé dans plusieurs paragraphes tout au long de l'ES-540, notamment pour expliquer la signification du terme «raisonnable» (voir également la section 3C-2 ci-dessous).
13. Lorsqu'il a formulé l'objectif de l'ES-540 en y précisant que les estimations comptables et les informations y afférentes doivent toutes deux être «raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable», l'IAASB a tenu compte du fait que les termes «appropriées» et «adéquates» sont employés relativement aux informations dans la norme ISA 700 (révisée)¹⁰. Constatant un certain manque d'uniformité, l'IAASB a décidé de ne pas apporter de modifications de concordance à la norme ISA 700 (révisée) pour le moment, mais plutôt d'examiner la nécessité de le faire dans le cadre de l'examen prévu de la mise en œuvre de cette norme.

¹⁰ Norme ISA 700, alinéas 13 b) et 13 e), et sous-alinéa 39 b)iii).

Autres questions

14. L'ES-540 énonce quelques autres propositions servant l'intérêt public. Il comporte une nouvelle exigence (voir la section 3D) visant à améliorer les communications entre les auditeurs et les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260 (révisée), au sujet des estimations comptables, et à établir un fondement plus solide pour la communication par l'auditeur de son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité¹¹.

Section 3B – Évaluation des risques et activités connexes*Amélioration de l'approche sur laquelle est fondée l'évaluation des risques*

15. Compte tenu des consultations menées pendant l'élaboration de l'ES-540, le projet a notamment mis l'accent sur les exigences en matière d'évaluation des risques, et particulièrement sur les modifications visant à renforcer l'exercice de l'esprit critique. L'importance d'améliorer les exigences en matière d'évaluation des risques a également été mise en lumière par les constatations issues du projet de suivi de la mise en œuvre des normes ISA¹². En effet, on a constaté des divergences dans le niveau de compréhension acquis par les auditeurs quant aux estimations comptables (notamment en ce qui concerne les données sous-jacentes, les modèles ayant servi à établir les estimations comptables, la cohérence interne des hypothèses utilisées par la direction, la mesure dans laquelle la direction a saisi l'incertitude de mesure et la façon dont elle y a répondu). On a aussi constaté que la norme ISA 540 actuelle ne reflétait pas l'évolution de l'environnement d'affaires, notamment le recours accru aux systèmes informatisés, l'utilisation d'informations provenant de sources externes et l'importance du cadre réglementaire dans certains secteurs d'activité. Après avoir examiné les commentaires recueillis, l'IAASB a conclu à la nécessité de préciser les exigences en matière d'évaluation des risques afin de résoudre les difficultés d'audit découlant de la complexification de l'environnement d'affaires et des référentiels d'information financière.
16. L'IAASB propose donc plusieurs changements, dont les suivants, qui se trouvent dans le paragraphe 10 de l'ES-540 :
- L'alinéa 10 b) exige que l'auditeur acquière une compréhension des facteurs réglementaires pertinents, le cas échéant, en ce qui concerne les estimations comptables. Compte tenu du rôle important que jouent les autorités de réglementation dans certains secteurs d'activité, comme ceux des banques et de l'assurance, l'IAASB est d'avis que l'acquisition d'une telle compréhension peut aider l'auditeur, d'une part, à déterminer s'il est nécessaire de fournir des informations supplémentaires et, d'autre part, à cerner les questions à l'égard desquelles la direction est susceptible de faire preuve de parti pris. Les modalités d'application mentionnent aussi la possibilité de cas de non-concordance entre les exigences réglementaires, comme celles concernant le maintien de fonds propres, et les exigences du référentiel d'information financière applicable (voir les paragraphes A14 et A15).
 - L'alinéa 10 c) exige que l'auditeur acquière une compréhension de la nature des estimations comptables et des informations y afférentes qu'il s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité. Selon l'IAASB, cette exigence renforce l'exercice de l'esprit critique dans le cadre du processus d'évaluation des risques et permet d'éviter ou d'atténuer les biais cognitifs, par

¹¹ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

¹² www.iaasb.org/projects/isa-implementation-monitoring

exemple le préjugé de confirmation. L'auditeur peut acquérir la compréhension exigée en s'appuyant sur les connaissances et l'expérience qu'il a acquises (notamment dans le cadre d'autres audits), sur sa compréhension du référentiel d'information financière applicable, ou sur sa compréhension de la nature de l'entité et de son environnement (voir le paragraphe A16).

- Le sous-alinéa 10 e)i) et les paragraphes A26 à A31 mettent davantage l'accent sur la compréhension que l'auditeur doit acquérir en ce qui a trait à l'utilisation de modèles et aux facteurs qui peuvent l'aider à acquérir une telle compréhension. L'IAASB a constaté que l'utilisation de modèles avait augmenté en raison de modifications apportées aux normes comptables (le nouveau modèle servant à évaluer les pertes de crédit attendues en est un exemple) et de la complexité accrue de l'environnement d'affaires. Par conséquent, l'IAASB a jugé que l'amélioration des exigences et des modalités d'application connexes quant à l'utilisation de modèles par la direction aiderait les auditeurs à mettre en œuvre des procédures rigoureuses d'évaluation des risques. Les modalités d'application traitent notamment des facteurs dont l'auditeur peut tenir compte pour acquérir une compréhension des modèles utilisés et des activités de contrôle connexes.
- Le sous-alinéa 10 e)iii) exige que l'auditeur acquière une compréhension du processus suivi pour choisir les données, y compris de la ou des sources de ces données et de la manière dont la direction détermine les données importantes¹³. L'IAASB a constaté que les estimations comptables étaient de plus en plus souvent établies au moyen de données qui sont volumineuses, qui ont été produites par des systèmes informatisés complexes, ou qui proviennent de systèmes qui ne faisaient pas traditionnellement partie du processus d'information financière. L'IAASB a donc jugé que l'ajout de précisions sur le processus d'évaluation des risques et l'amélioration des modalités d'application (voir les paragraphes A39 à A42) favoriseraient l'uniformisation des travaux effectués dans ces situations.
- L'alinéa 10 f) exige que l'auditeur acquière, conformément à la norme ISA 315 (révisée)¹⁴, une compréhension de chacune des composantes du contrôle interne ayant trait à l'établissement d'estimations comptables. L'IAASB a conclu qu'il fallait moderniser les exigences et les modalités d'application pour tenir compte de la complexification des environnements, qui rend la supervision des responsables de la gouvernance essentielle pour faire en sorte que les modèles soient appropriés aux circonstances, et que des hypothèses et des données appropriées soient utilisées. Les modalités d'application connexes (voir les paragraphes A48 à A60) donnent des indications détaillées sur les points que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir cette compréhension.

¹³ Le paragraphe A35A de l'ES-540 explique que les «données importantes» s'entendent des données qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative l'établissement de l'estimation comptable.

¹⁴ 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*.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

17. Dans la norme ISA 540 actuelle, l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont axées sur l'incertitude de mesure. Or, les consultations menées par l'IAASB ont révélé que d'autres facteurs pouvaient avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables. Par conséquent, l'IAASB a analysé d'autres facteurs potentiels et conclu que les trois facteurs les plus susceptibles d'avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives en ce qui concerne l'établissement d'estimations comptables étaient :

- la complexité;
- la nécessité pour la direction d'exercer son jugement;
- l'incertitude de mesure.

18. Les trois facteurs sont mentionnés dans la section «Introduction» de l'ES-540 (voir les paragraphes 2 et 3) et dans les modalités d'application (voir les paragraphes A79 à A93). Des renseignements supplémentaires à leur sujet sont également fournis dans l'Annexe 2. La compréhension de chacun des facteurs et de leurs interrelations est ainsi facilitée.

Risques importants

19. La norme ISA 540 actuelle met l'accent sur le travail qu'effectue l'auditeur pour déterminer si certaines des estimations comptables qu'il a identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants. Lors de l'élaboration de l'ES-540, on a relevé d'autres facteurs devant être pris en compte pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables (voir les paragraphes 17 et 18). On a également ajouté des exigences plus précises (voir la section 3C-1) quant à l'obtention d'éléments probants suffisants sur certains points lorsque ces facteurs font partie des raisons qui sous-tendent un risque d'anomalies significatives et que le risque inhérent n'est pas faible. L'IAASB a conclu que, pour déterminer si une estimation comptable présente un risque important, on doit tenir compte des facteurs pertinents (dont ceux mentionnés au paragraphe 28 de la norme ISA 315 (révisée)) en ce qui a trait à l'ensemble des estimations comptables, et non seulement à celles qui présentent un degré élevé d'incertitude de mesure (voir le paragraphe 15 de l'ES-540).

Facteurs

Les facteurs que sont la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure sont mentionnés tout au long de l'ES-540. L'IAASB est d'avis que ces facteurs sont importants pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, et pour les réponses à ceux-ci. Le présent tableau explique brièvement ces facteurs.

Complexité

L'IAASB a tenu compte de la complexification de l'environnement d'affaires depuis la dernière révision de la norme ISA 540. Dans un environnement d'affaires de plus en plus complexe, l'établissement des estimations comptables s'est lui aussi complexifié. La complexité liée à l'établissement des estimations comptables peut découler de la méthode employée, notamment lorsque celle-ci implique une modélisation, et des données utilisées.

Exercice du jugement

La direction exerce son jugement pour choisir ou appliquer une méthode appropriée, pour choisir ou élaborer des hypothèses appropriées, ou encore pour choisir ou interpréter des données. Le risque de parti pris, intentionnel ou non, de la part de la direction augmente quand les estimations comptables font largement appel au jugement de celle-ci.

Incertitude de mesure

L'incertitude de mesure tient à certains facteurs qui font qu'une estimation comptable présente un manque de précision inhérent à l'opération de mesure. Bien que la norme ISA 540 actuelle traite de l'incertitude de mesure, l'ES-540 met davantage l'accent sur la nécessité pour la direction de la saisir et d'y répondre, et sur la façon dont elle se rattache à l'évaluation par l'auditeur du caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes.

Examen rétrospectif

20. Les délibérations et les consultations menées par l'IAASB ont mis en évidence l'importance de l'examen rétrospectif (voir le paragraphe 11). On s'est entendu sur le fait qu'il serait possible d'accroître la valeur de l'examen rétrospectif en soulignant que celui-ci peut porter sur plusieurs périodes ou une période plus courte qu'un exercice (par exemple, un semestre ou un trimestre). En outre, l'IAASB a convenu de préciser que l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables pour déterminer la nature et l'étendue de l'examen rétrospectif.

Évaluation de la nécessité de recourir à des compétences ou à des connaissances spécialisées

21. Compte tenu de la nature de plus en plus complexe de certaines estimations comptables, l'IAASB s'est demandé comment montrer l'importance de déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour l'audit d'estimations comptables. Il a constaté que la norme ISA 540 actuelle exigeait que l'auditeur fasse cette détermination pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe 14). L'IAASB a décidé d'ajouter une exigence semblable pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, afin de souligner qu'il est important que l'évaluation de la nécessité de recourir à des compétences ou à des connaissances spécialisées ait lieu plus tôt dans le processus, et qu'elle couvre la compréhension, l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe 12).

Section 3C – Travaux à effectuer*Section 3C-1 – Obtention d'éléments probants sur les estimations comptables*

22. La norme ISA 540 actuelle exige que l'auditeur mette en œuvre une ou plusieurs des quatre réponses prévues à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à une estimation comptable. Voici une brève description de ces quatre réponses :
- déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable;
 - vérifier comment la direction a établi l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée;
 - tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en œuvre les procédures de corroboration appropriées;
 - établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction.
23. Lors des consultations menées par l'IAASB et des discussions connexes, il a été noté que la norme ISA 540 actuelle n'exige pas que l'auditeur choisisse la procédure la plus appropriée ni ne précise les circonstances dans lesquelles chacune des réponses doit être mise en œuvre (bien que les modalités d'application comportent des indications à ce sujet). Il a aussi été noté que, dans certains cas, il se peut que l'auditeur n'identifie et n'évalue pas les risques de façon suffisamment précise, ce qui peut mener à la conception de procédures d'audit complémentaires ne répondant pas adéquatement à ces risques.
24. Les autorités de réglementation en matière d'activités bancaires et d'assurance ont soulevé que les tests effectués par l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles liés aux estimations comptables, particulièrement ceux liés aux modèles, peuvent avoir une importance primordiale dans

le cadre de l'audit des estimations comptables. Toutefois, on a fait remarquer que la norme ISA 540 actuelle n'exige pas que l'auditeur mette l'accent sur cet aspect de l'audit, et que les contrôles sont rarement mentionnés dans les exigences en matière de travaux à effectuer (voir l'alinéa 13 c) de la norme ISA 540 actuelle). L'adoption d'une approche axée sur les contrôles a été considérée comme particulièrement importante dans le cas des audits d'institutions financières, compte tenu de la nature de leurs estimations comptables, et du fait que bien souvent, le choix par la direction des méthodes, des hypothèses et des données à utiliser pour établir ces estimations est complexe et nécessite l'exercice de son jugement.

25. En revanche, certains ont fait part à l'IAASB de leurs préoccupations selon lesquelles une approche trop prescriptive applicable à toutes les estimations comptables poserait des problèmes d'ordre pratique et serait inutile dans le cas des estimations comptables présentant un faible risque inhérent.
26. Tenant compte de ces préoccupations, l'IAASB propose (voir les paragraphes 15 à 20) :
 - a) de faire reposer les exigences sur les facteurs mentionnés au paragraphe 16 plus haut, de sorte qu'elles soient mieux adaptées aux circonstances particulières (voir la section 3C-2 ci-après);
 - b) d'indiquer, dans les cas où le risque inhérent d'anomalies significatives n'est pas faible, certaines questions pouvant découler d'un risque particulier d'anomalies significatives, plutôt que de traiter de réponses visant l'obtention d'éléments probants sur les estimations comptables;
 - c) de favoriser l'adaptabilité de la norme en introduisant des exigences plus détaillées fondées sur des objectifs et visant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires qui permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de certaines questions, et ce, uniquement dans les cas où le risque inhérent n'est pas faible. Si le risque inhérent est faible, l'auditeur se demande s'il serait possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au moyen d'une ou de plusieurs procédures d'audit complémentaires correspondant à une ou à plusieurs des réponses possibles (voir l'alinéa 15 a)). Si le risque inhérent n'est pas faible, les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur doivent comprendre des procédures visant l'obtention d'éléments probants sur certains points, s'il y a lieu, lorsqu'un ou plusieurs des facteurs font partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives (voir l'alinéa 15 b));
 - d) de préciser que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur (qu'il s'agisse de procédures de corroboration ou de tests des contrôles) doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et que plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants. On rappelle ainsi à l'auditeur son obligation aux termes de la norme ISA 330¹⁵ et on souligne que ses réponses doivent être proportionnelles à son évaluation des risques d'anomalies significatives;
 - e) de souligner la nécessité de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles relatifs aux estimations comptables ou si des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions (voir le paragraphe 16).

¹⁵ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

Section 3C-2 – Travaux à effectuer en présence de l'un ou l'autre des facteurs que sont la complexité, l'exercice du jugement ou l'incertitude de mesure

27. Si le risque inhérent n'est pas faible, l'ES-540 exige que les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur met en œuvre incluent des procédures visant à obtenir des éléments probants sur les points mentionnés aux paragraphes 17 à 20, s'il y a lieu. Ces points concernent l'évaluation de risques particuliers d'anomalies significatives qui sont pertinents lorsque la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement ou l'incertitude de mesure font partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation.
28. Les exigences des paragraphes 17 à 19 ne sont pas rédigées sous forme de procédures qui doivent être mises en œuvre ni de liste de procédures possibles parmi lesquelles l'auditeur doit choisir. Elles sont plutôt axées sur les objectifs que les procédures choisies par l'auditeur doivent atteindre. Ces exigences ont pour but de guider l'auditeur dans la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires visant à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur certains points qui sont pertinents lorsqu'un ou plusieurs des facteurs que sont la complexité, l'exercice du jugement ou l'incertitude de mesure font partie des raisons qui sous-tendent son évaluation des risques d'anomalies significatives.
29. Par exemple, d'après le paragraphe 18, lorsque la nécessité pour la direction d'exercer son jugement fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures afin d'obtenir des éléments probants sur les jugements portés par la direction à l'égard du choix et de l'utilisation de la méthode, des données importantes et des hypothèses importantes, et sur les jugements portés par la direction dans le cadre de l'application de la méthode, lorsque celle-ci implique une modélisation complexe. Les alinéas 18 a) à c) énoncent les exigences particulières fondées sur des objectifs qui sont pertinentes lorsque l'un ou l'autre des trois facteurs fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation.
30. L'IAASB juge que cette approche permet de préciser adéquatement les travaux à effectuer et de les axer sur les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, il estime que l'adoption d'exigences fondées sur des objectifs permettra l'application proportionnelle de celles-ci en ce qui concerne la nature (qu'il s'agisse de procédures de corroboration ou de tests des contrôles), le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, étant entendu que plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants. Par ailleurs, on prévoit que cette approche aidera à clarifier ce que visent les procédures mises en œuvre par l'auditeur (procédures qui, conformément à la norme ISA 330, doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives).

Risques importants

31. Lors de l'élaboration de l'ES-540, l'IAASB a constaté que les exigences de la norme ISA 540 actuelle qui sont seulement applicables en présence de risques importants¹⁶ pourraient aussi s'appliquer à de nombreux risques qui ne sont pas considérés comme importants. Par conséquent, il a décidé de ne pas inclure d'exigences particulières relatives aux risques importants dans l'ES-540. Les risques importants sont plutôt inclus dans l'approche fondée sur les facteurs de risque qui est mentionnée plus haut. Les paragraphes 15 et 16 de l'ES-540 établissent les réponses de l'auditeur pour

¹⁶ Norme ISA 540 actuelle, paragraphes 15, 16, 17 et 20, et alinéa 23 a).

l'ensemble des risques d'anomalies significatives, dont les risques importants, et les paragraphes 17 à 20 énoncent des exigences plus précises qui s'appliquent lorsque le risque inhérent n'est pas faible.

Accent sur l'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur

32. Selon la norme ISA 540 actuelle, l'une des procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives consiste à établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction (voir le paragraphe 22 plus haut). Toujours selon la norme ISA 540 actuelle, si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'établir un intervalle de confiance de l'auditeur, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, «réduire cet intervalle» aux seuls dénouements considérés comme raisonnables.
33. Les indications fournies dans la norme ISA 540 actuelle concernant la réduction de l'intervalle de l'auditeur mentionnent notamment que cet intervalle englobe tous les «dénouements raisonnables» plutôt que tous les dénouements possibles et que, d'ordinaire, un intervalle dont la longueur a été réduite de manière à ce qu'elle soit inférieure ou égale au montant du seuil de signification pour les travaux est adéquat pour l'évaluation du caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction (elles font cependant remarquer qu'il arrive que ce soit impossible dans certains secteurs d'activité). Les indications décrivent aussi un processus en deux étapes pour la réduction de l'intervalle, qui consiste à amputer l'intervalle des dénouements possibles de ses extrémités (c'est-à-dire des dénouements que l'auditeur juge peu probables) et à poursuivre la réduction de l'intervalle, à la lumière des éléments probants disponibles, jusqu'à ce que tous les dénouements se situant dans l'intervalle soient considérés comme raisonnables. L'IAASB a discuté des préoccupations soulevées par la possibilité que cette approche de «réduction de l'intervalle», sans explications relatives à la notion de «dénouement raisonnable», mène à un intervalle de confiance de l'auditeur trop large, et il a convenu d'abandonner cette approche.
34. L'IAASB a aussi tenu compte de l'importance de la clarté des exigences portant sur les réponses de l'auditeur aux risques d'anomalies significatives liés à l'incertitude de mesure. Par conséquent, dans l'ES-540, il est précisé que, lorsque l'incertitude de mesure fait partie des raisons qui sous-tendent son évaluation des risques d'anomalies significatives et que le risque inhérent n'est pas faible, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si la direction a pris des moyens appropriés pour saisir l'incertitude de mesure et y répondre, et pour établir une estimation ponctuelle et des informations y afférentes raisonnables. Lorsque l'auditeur juge que la direction ne l'a pas fait, il doit, dans la mesure du possible, établir sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance afin d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations fournies qui décrivent l'incertitude de mesure (voir le paragraphe 19).
35. L'IAASB a aussi reconnu l'importance pour l'auditeur d'évaluer les moyens pris par la direction pour saisir l'incertitude de mesure et y répondre, et la façon dont elle a décrit l'incertitude de mesure dans les états financiers, c'est-à-dire de déterminer si, au regard des exigences et des objectifs du référentiel d'information financière applicable, la direction a établi une estimation ponctuelle appropriée et a fourni, dans les états financiers, des informations y afférentes appropriées qui décrivent l'incertitude de mesure. L'IAASB a donc ajouté à l'ES-540 des modalités d'application pour aider l'auditeur à prendre ces questions en considération et à évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes (voir les paragraphes A113 à A125).

36. Si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'établir un intervalle de confiance de l'auditeur, le paragraphe 20 exige qu'il ne tienne compte, pour ce faire, que des montants qui sont :
- appuyés par les éléments probants;
 - raisonnables, d'après son évaluation, au regard des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable.
37. Des précisions sur ces exigences se trouvent dans les modalités d'application (voir les paragraphes A128 à A134). On y explique comment l'auditeur peut établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, par exemple en utilisant le modèle de la direction, mais en choisissant d'autres hypothèses possibles ou des données provenant d'autres sources (voir le paragraphe A131).
38. De plus, les modalités d'application soulignent la nécessité de se demander si le choix des hypothèses, des données ou de la méthode dénote un parti pris possible de la direction (voir le paragraphe A133), et, dans les circonstances où l'intervalle de confiance établi par l'auditeur relativement à une estimation comptable contient plusieurs fois le montant établi à titre de seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, quelle en est l'incidence (voir le paragraphe A134). L'ES-540 indique qu'il est alors particulièrement important que l'auditeur évalue le caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude de mesure, et qu'il peut y avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, et de l'existence d'anomalies significatives.
39. En outre, l'ES-540 comporte des modalités d'application traitant de l'évaluation de l'existence d'anomalies significatives lorsque l'estimation ponctuelle de la direction diffère de l'estimation ponctuelle ou de l'intervalle de confiance de l'auditeur (voir les paragraphes A143 à A146).

Section 3C-3 – Importance de la «prise de recul»

40. À la suite des discussions sur l'esprit critique tenues lors de l'élaboration de l'ES-540, l'IAASB a conclu qu'une disposition de «prise de recul» au niveau des assertions en matière d'estimations comptables inciterait l'auditeur à mettre davantage l'accent sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne les estimations comptables, particulièrement celles dont le risque inhérent n'est pas faible. Ainsi, l'IAASB a jugé que, lorsque le risque inhérent n'est pas faible et que la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement ou l'incertitude de mesure font partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, il est particulièrement important pour l'auditeur de prendre du recul et de réévaluer certaines questions relativement à chacune de ces estimations comptables.
41. L'IAASB a donc décidé d'inclure, au paragraphe 22, une disposition de «prise de recul» qui exige que l'auditeur évalue, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si son évaluation initiale des risques d'anomalies significatives demeure valable, si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus, et si les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication des estimations comptables dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable. Les modalités d'application (voir les paragraphes A139 à A141) expliquent l'objectif de cette exigence, en plus de donner un exemple concret et des indications sur les estimations comptables qui n'ont pas été comptabilisées, mais au sujet desquelles il pourrait être nécessaire de fournir des informations.

42. L'IAASB a examiné, mais rejeté, la possibilité d'ajouter une mention expresse de l'esprit critique au paragraphe 22, son raisonnement étant que le fait de mentionner l'esprit critique dans certaines exigences, mais non dans d'autres, ne favoriserait pas l'exercice de l'esprit critique, et qu'il était suffisant que celui-ci soit renforcé par les exigences. L'IAASB a aussi inclus une exigence (voir le paragraphe 23) qui impose de tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires, afin de mettre en évidence cet aspect important de l'esprit critique.

Section 3C-4 – Éléments probants à l'égard des informations fournies

43. Selon la norme ISA 540 actuelle, l'auditeur doit non seulement déterminer si les informations fournies sur les estimations comptables sont conformes au référentiel d'information financière applicable, mais également, dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, évaluer le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude de mesure qui leur est associée.
44. L'IAASB a constaté que les informations fournies jouent un rôle de plus en plus important dans l'information financière, particulièrement en ce qui concerne les estimations comptables, et a déjà achevé un projet relatif aux incidences sur l'audit des informations fournies en général¹⁷. Il a remarqué que les informations fournies sur les estimations comptables sont souvent essentielles pour que les utilisateurs comprennent les méthodes comptables appliquées, la nature et le degré de l'incertitude de mesure, les jugements clés qui ont été portés et d'autres questions liées aux estimations comptables, en particulier lorsque le degré d'incertitude de mesure est élevé.
45. L'ES-540 s'inscrit dans la continuité de la démarche de l'IAASB consistant à mettre l'accent sur l'importance des informations fournies. Il comporte en effet des exigences relatives :
- a) aux informations fournies sur l'ensemble des estimations comptables (voir le paragraphe 21). Ce paragraphe exige que l'auditeur obtienne des éléments probants afin d'évaluer si les informations fournies sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, et :
 - (i) 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,
 - (ii) 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;
 - b) aux informations fournies qui décrivent l'incertitude de mesure (voir le sous-alinéa 19 a)ii) de l'ES-540). Cette exigence est fondée sur l'exigence de la norme ISA 540 actuelle selon laquelle l'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des informations fournies sur les estimations comptables présentant des risques importants, mais elle est élargie à l'ensemble des estimations comptables présentant des risques d'anomalies significatives lorsque l'incertitude de mesure fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation et que le risque inhérent n'est pas faible (voir également le paragraphe 33).

¹⁷ <http://www.ifac.org/publications-resources/prise-en-compte-des-informations-fournies-dans-les-tats-financiers-normes-isa>

Section 3D – Autres questions

Communication avec les responsables de la gouvernance

46. Conscient de l'importance que revêt la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance, l'IAASB propose, dans l'ES-540, l'ajout d'une nouvelle exigence (voir le paragraphe 26) qui met davantage l'accent sur les communications avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction au sujet des estimations comptables. Cette exigence vise notamment à établir un fondement pour la communication par l'auditeur de son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, et sur la mesure dans laquelle les estimations comptables et les informations y afférentes sont touchées par des facteurs pertinents, tels que la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure¹⁸.
47. Les modalités d'application se rapportant au paragraphe 26 comportent par ailleurs des indications sur la communication avec des autorités de réglementation (voir le paragraphe A157). L'IAASB croit que ces modalités d'application seront particulièrement utiles pour les audits d'institutions financières. Il envisage également l'élaboration d'une note de pratique internationale relative à l'audit (International Auditing Practice Note) qui traiterait plus en détail des communications entre l'auditeur et les autorités de réglementation des institutions financières lors de tels audits.

Documentation

48. L'IAASB s'est demandé s'il y avait lieu de préciser les exigences relatives à la documentation. Il a conclu que les exigences en matière de documentation de la norme ISA 230¹⁹ s'appliqueraient à bon nombre des jugements que doit porter l'auditeur selon l'ES-540. L'ES-540 comporte donc de nouvelles modalités d'application qui rattachent les exigences relatives à la documentation à la norme ISA 230 et spécifient les différents aspects des travaux d'audit visant les estimations comptables pour lesquels il est probable que l'auditeur porte des jugements devant être étayés par une documentation selon la norme ISA 230 (voir le paragraphe A158). De plus, selon l'ES-540, l'auditeur doit non seulement inclure dans la documentation les indices d'un parti pris possible de la direction, le cas échéant, mais également l'évaluation qu'il en a faite pour se former une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Annexe 1

49. L'Annexe 1 explique les différents types de bases d'évaluation que l'on peut utiliser pour établir une estimation comptable. Elle met en contexte, aux fins de la prise en compte par l'auditeur, la mesure dans laquelle les facteurs que sont la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure sont inhérents à l'utilisation d'une base d'évaluation donnée. Cette annexe remplace l'annexe actuelle de la norme ISA 540, qui traite des évaluations et des informations à fournir en juste valeur.

¹⁸ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

¹⁹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

Section 3E – Modifications de concordance et modifications corrélatives

Norme ISA 500, Éléments probants

50. Dans sa proposition de projet²⁰, l'IAASB avait mentionné qu'il pourrait être nécessaire d'apporter des modifications aux normes ISA 500 et ISA 540 pour établir une distinction claire entre une source de prix tiers et un expert choisi par la direction.

Étendue des modifications proposées

51. Ayant constaté que bon nombre d'entités utilisent, aux fins de la préparation des états financiers, des informations n'ayant pas trait aux prix qui proviennent de sources externes, l'IAASB a conclu que les modifications de concordance et les modifications corrélatives devaient également viser de telles informations. Ainsi, le paragraphe A1B qu'il est proposé d'ajouter à la norme ISA 500 donne des exemples tant de données ayant trait aux prix que de données n'ayant pas trait aux prix. Par conséquent, l'IAASB a jugé qu'il était plus approprié de parler de «sources d'informations externes» plutôt que de «sources de prix tiers».
52. L'IAASB propose donc d'apporter les modifications de concordance et les modifications corrélatives suivantes à la norme ISA 500 :
- ajout de la définition d'une «source d'informations externe» (voir l'alinéa 5 cA) de la norme ISA 500) et de modalités d'application connexes qui expliquent comment distinguer une source d'informations externe d'un expert choisi par la direction (voir les paragraphes A1A à A1C de la norme ISA 500);
 - ajout d'une mention expresse des informations provenant d'une source d'informations externe au paragraphe 7 de la norme ISA 500;
 - ajout de nouvelles modalités d'application sur l'évaluation des informations provenant d'une source d'informations externe qui sont utilisées comme éléments probants (voir les paragraphes A33A à A33H de la norme ISA 500). On y aborde notamment les facteurs influant sur la pertinence et la fiabilité de telles informations, l'évaluation de la juste valeur, et les cas où la direction et l'auditeur utilisent des informations provenant de la même source.
53. Lorsqu'il a procédé à l'élaboration des modifications proposées, l'IAASB a pris en considération le fait qu'un projet visant à déterminer les modifications à apporter à la norme ISA 500 figure à son programme de travail 2017-2018²¹. Il s'est ainsi demandé s'il devait proposer d'apporter les modifications à la norme ISA 500 dans l'ES-540, s'il devait inclure ces modifications à un projet visant la révision de l'ensemble de la norme ISA 500, ou encore si ces modifications devaient plutôt être apportées à la norme ISA 540. L'IAASB a cru bon d'inclure les indications sur les sources d'informations externes dans l'ES-540 afin de répondre aux besoins des parties prenantes, notamment les autorités de réglementation en matière d'activités bancaires et d'assurance. L'IAASB a aussi conclu que les modifications à apporter à la norme ISA 500 devaient être strictement limitées aux sources d'informations externes.

²⁰ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-540-Project-Proposal.pdf

²¹ www.ifac.org/publications-resources/iaasb-work-plan-2017-2018-enhancing-audit-quality

Autres modifications de concordance

54. L'IAASB a décidé de proposer l'apport de modifications de concordance aux normes ISA 260 (révisée) et ISA 580. Les modifications de concordance visant la norme ISA 260 (révisée) découlent de l'ajout d'une exigence concernant la communication avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction. Ces modifications font ressortir, d'une part, les questions relatives aux estimations comptables qui peuvent faire l'objet de communications entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance (voir l'Annexe 2 de la norme ISA 260 (révisée)) et, d'autre part, l'importance des facteurs que sont la complexité, l'exercice du jugement et l'incertitude de mesure.
55. Les modifications de concordance qui visent l'exemple de lettre d'affirmation figurant à l'Annexe 2 de la norme ISA 580 ne font que refléter les modifications qu'il est proposé d'apporter au paragraphe 22 de l'ES-540.

Section 4 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, l'intelligibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application connexes de l'ES-540. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de l'ES-540 ils portent et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à l'intelligibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration.

Questions d'ordre général

- 1) Les changements proposés dans l'ES-540 sont-ils adéquats pour moderniser la norme de manière à ce qu'elle suive l'évolution des référentiels d'information financière en ce qui a trait aux estimations comptables?
- 2) Les exigences et les modalités d'application qui figurent dans l'ES-540 renforcent-elles adéquatement l'exercice de l'esprit critique à l'égard des estimations comptables?

Accent sur l'évaluation des risques et les réponses à celle-ci

- 3) L'ES-540 est-il suffisamment adaptable en ce qui concerne l'audit des estimations comptables, notamment lorsque le risque inhérent est faible?
- 4) Dans les cas où le risque inhérent n'est pas faible (voir les paragraphes 13, 15 et 17 à 20) :
 - a) Conjuguées aux exigences pertinentes des normes ISA 315 (révisée) et ISA 330, les exigences proposées amélioreront-elles l'efficacité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (dont les risques importants) liés aux estimations comptables, ainsi que des réponses à ceux-ci?
 - b) Êtes-vous favorable à l'exigence de l'ES-540 selon laquelle l'auditeur doit tenir compte de la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par des facteurs pertinents, dont la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement (et le risque de parti pris de sa part) et l'incertitude de mesure?
 - c) A-t-on fourni des indications suffisantes relativement aux exigences fondées sur des objectifs qui sont proposées aux paragraphes 17 à 19 de l'ES-540? Dans le cas contraire, que suggérez-vous d'ajouter comme indications?

- 5) La façon d'établir l'intervalle de confiance de l'auditeur est-elle décrite adéquatement par l'exigence énoncée au paragraphe 20 (et les modalités d'application connexes fournies aux paragraphes A128 à A134)? Sera-t-elle plus efficace que l'approche de «réduction de l'intervalle» de la norme ISA 540 actuelle pour déterminer si l'estimation ponctuelle de la direction est raisonnable ou si elle comporte des anomalies?
- 6) L'exigence énoncée au paragraphe 23 et les modalités d'application connexes (voir les paragraphes A2, A3 et A142 à A146) permettront-elles d'uniformiser l'évaluation de l'existence d'anomalies, notamment lorsque l'auditeur établit un intervalle de confiance de l'auditeur pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction?

Modifications de concordance et modifications corrélatives

- 7) En ce qui concerne les modifications de concordance et les modifications corrélatives apportées à la norme ISA 500 quant aux sources d'informations externes, l'exigence révisée énoncée au paragraphe 7 et les nouvelles modalités d'application connexes permettront-elles d'améliorer et d'uniformiser l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes?

Commentaires sur des questions d'ordre général

- 8) En plus des commentaires sur les questions particulières exposées ci-dessus, l'IAASB sollicite des commentaires sur les questions suivantes :
 - a) Traduction – l'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes ISA en vue de leur adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'ES-540.
 - b) Date d'entrée en vigueur – conscient du fait que l'ES-540 constitue une révision de fond, et compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction de la norme, le cas échéant, l'IAASB croit qu'il serait approprié que la norme ISA révisée s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes environ 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB aimerait savoir si, selon les répondants, cet échéancier leur donnera suffisamment de temps pour la mise en œuvre efficace de cette norme ISA.

Mise à l'essai des propositions

Vu l'importance que revêtent les estimations comptables dans les audits de tous les types d'entités, l'IAASB comprend que les propositions du présent exposé-sondage pourraient avoir de très grandes répercussions pour les cabinets d'audit. Il encourage donc les cabinets de toutes tailles à mettre les propositions à l'essai à l'égard de l'audit de différentes estimations (c'est-à-dire d'estimations qui sont touchées à des degrés divers par les facteurs que sont la complexité, l'exercice du jugement et l'incertitude de mesure).

Les cabinets d'audit intéressés sont invités à communiquer avec Brett James, directeur adjoint de l'IAASB, à brettjames@iaasb.org, pour obtenir des renseignements supplémentaires au sujet de la documentation relative à la mise à l'essai.

PROJET DE 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 closes
à compter du [à déterminer])

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|---|------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de la présente norme ISA | 1 |
| Nature des estimations comptables | 2–3 |
| Concepts fondamentaux de la présente norme ISA..... | 4–6 |
| Date d'entrée en vigueur | 7 |
| Objectif | 8 |
| Définitions | 9 |
| Exigences | |
| Procédures d'évaluation des risques et activités connexes..... | 10–12 |
| Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives..... | 13 |
| Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives | 14–20 |
| Informations fournies sur les estimations comptables..... | 21 |
| Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre..... | 22–23 |
| Indices d'un parti pris possible de la direction | 34 |
| Déclarations écrites | 25 |
| Communication avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction..... | 26 |
| Documentation..... | 27 |
| Modalités d'application et autres commentaires explicatifs | |
| Nature des estimations comptables | A1 |
| Concepts fondamentaux..... | A2–A3 |
| Définitions | A4–A8 |
| Procédures d'évaluation des risques et activités connexes..... | A9–A70 |
| Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives..... | A71–A93 |
| Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives | A94–A134 |
| Informations fournies sur les estimations comptables..... | A135–A138 |
| Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre..... | A139–A141 |

| | |
|--|-----------|
| Anomalies | A142–A146 |
| Indices d'un parti pris possible de la direction | A147–A152 |
| Déclarations écrites | A153–A154 |
| Communication avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction | A155–A157 |
| Documentation..... | 66 |

Annexe 1 : Bases d'évaluation des estimations comptables

Annexe 2 : Facteurs pouvant révéler l'existence de risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables

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*.

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 spécifiquement, elle explicite les modalités d'application des normes ISA 315 (révisée)²², ISA 330²³ et ISA 500²⁴, ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, en ce qui a trait aux estimations comptables. Elle comporte également des exigences et des indications concernant les anomalies présentes dans des estimations comptables particulières, ainsi que les indices d'un parti pris possible de la direction.

Nature des estimations comptables

2. De nombreux éléments des états financiers peuvent présenter un manque de précision inhérent à l'opération de mesure, qu'on appelle «incertitude de mesure». Dans les normes ISA, ces éléments portent le nom d'«estimations comptables». La nature des estimations comptables varie grandement, et leur établissement peut être complexe et nécessiter que la direction exerce son jugement. Or, l'incertitude de mesure des estimations comptables est souvent étroitement liée au degré de complexité de celles-ci et à la mesure dans laquelle elles font appel au jugement. Ces trois facteurs et les interrelations entre ceux-ci ont donc une incidence sur l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, et sur les réponses de l'auditeur à l'évaluation de ces risques. (Réf. : par. A1, Annexe 1 et Annexe 2)
3. La possibilité qu'une estimation comptable comporte des anomalies peut être accrue lorsque, pour établir celle-ci, il est nécessaire :
 - a) en ce qui concerne la complexité :
 - (i) d'appliquer des compétences et des connaissances spécialisées appropriées pour le choix, la conception ou l'application de la méthode utilisée aux fins de l'établissement de l'estimation comptable, notamment quand cette méthode implique une modélisation complexe,
 - (ii) d'évaluer de façon appropriée la pertinence et la fiabilité des données utilisées, que ces données aient été obtenues de sources internes ou externes,
 - (iii) d'assurer l'intégrité des données utilisées;
 - b) en ce qui concerne la nécessité pour la direction d'exercer son jugement :
 - (i) de tenir compte de façon appropriée des informations disponibles pour le choix des méthodes, des hypothèses et des données,
 - (ii) d'atténuer le risque de parti pris de la direction;
 - c) en ce qui concerne l'incertitude de mesure :

²² 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*.

²³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

²⁴ Norme ISA 500, *Éléments probants*.

- (i) de prendre des moyens appropriés pour répondre à l'incertitude de mesure,
- (ii) d'établir une estimation ponctuelle de la direction appropriée ou de présenter les informations y afférentes dans les états financiers.

Concepts fondamentaux de la présente norme ISA

- 4. La présente norme ISA attire l'attention de l'auditeur sur la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires (notamment, s'il y a lieu, des tests des contrôles) adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, particulièrement lorsque ces raisons comprennent la complexité, l'exercice du jugement ou l'incertitude de mesure. De plus, la présente norme ISA tient compte du fait que ces facteurs sont interreliés et qu'au-delà d'un certain point, il existe des limites inhérentes à la capacité de réduire l'incertitude de mesure.
- 5. Il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique dans le cadre des travaux qu'il effectue relativement aux estimations comptables. En effet, les estimations comptables présentent un risque élevé de parti pris de la direction en raison de leur nature subjective, potentiellement complexe et incertaine.
- 6. La présente norme ISA exige une évaluation des estimations comptables fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre et sur les éléments probants obtenus. Pour ce faire, l'auditeur doit évaluer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A2 et A3)

Date d'entrée en vigueur

- 7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [à déterminer].

Objectif

- 8. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable :
 - a) les estimations comptables dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont raisonnables;
 - b) les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont raisonnables.

Définitions

- 9. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «estimation comptable», un montant qui est établi conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable et qui présente une incertitude de mesure; (Réf. : par. A4)
 - b) «estimation ponctuelle de l'auditeur» ou «intervalle de confiance de l'auditeur», le montant ou la fourchette de montants, respectivement, que l'auditeur établit et utilise pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction; (Réf. : par. A5)
 - c) «incertitude de mesure», le fait qu'une estimation comptable puisse présenter un manque de précision inhérent à l'opération de mesure; (Réf. : par. A6)

- d) «parti pris de la direction», un manque de neutralité de la part de la direction dans la préparation de l'information; (Réf. : par. A7)
- 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 qui se matérialise réellement à l'issue des opérations, événements ou conditions sur lesquels porte l'estimation comptable. (Réf. : par. A8)

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

10. Lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures d'évaluation des risques et mène des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315 (révisée)²⁵, il doit acquérir une compréhension des points suivants : (Réf. : par. A9 et A10)
- a) les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les critères de comptabilisation, les bases d'évaluation et les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir; (Réf. : par. A11 à A13)
 - b) les facteurs réglementaires pertinents, le cas échéant, en ce qui concerne les estimations comptables²⁶; (Réf. : par. A14 et A15)
 - c) la nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité; (Réf. : par. A16 et A17)
 - d) la manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers. Pour acquérir cette compréhension, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes; (Réf. : par. A18 à A23)
 - e) la manière dont la direction établit les estimations comptables, notamment : (Réf. : par. A24 et A25)
 - (i) les méthodes utilisées et la manière dont elles sont choisies, conçues et appliquées, y compris le degré de modélisation qu'elles impliquent, (Réf. : par. A26 à A31)
 - (ii) le processus suivi pour choisir les hypothèses, y compris les autres possibilités envisagées et la manière dont la direction détermine les hypothèses importantes, (Réf. : par. A32 à A38)
 - (iii) le processus suivi pour choisir les données, y compris la ou les sources de ces données et la manière dont la direction détermine les données importantes, (Réf. : par. A39 à A42)

²⁵ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 5, 6 et 11.

²⁶ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 11 a).

- (iv) la mesure dans laquelle la direction a appliqué des compétences ou des connaissances spécialisées, y compris le fait qu'elle ait eu recours ou non aux services d'un expert de son choix, (Réf. : par. A43 et A44)
 - (v) la manière dont la direction identifie le risque de parti pris de sa part et y répond, (Réf. : par. A45)
 - (vi) la manière dont la direction a répondu à l'incertitude de mesure, (Réf. : par. A46)
 - (vii) la manière dont la direction a répondu à la nécessité d'apporter des modifications aux méthodes, aux hypothèses et aux données utilisées par rapport à la période précédente, et, le cas échéant, la nature et les raisons de ces modifications; (Réf. : par. A47)
- f) chacune des composantes du contrôle interne ayant trait à l'établissement d'estimations comptables²⁷. (Réf. : par. A48 à A60)
11. L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables figurant dans les états financiers des périodes précédentes ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente pour faciliter l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à la période considérée. L'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables pour déterminer la nature et l'étendue de cet examen. Cet examen n'a pas pour objet de remettre en cause les jugements portés quant à des estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés compte tenu des informations disponibles au moment où ils ont été portés. (Réf. : par. A61 à A66)
12. L'auditeur doit déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. (Réf. : par. A67 à A70)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

13. Selon la norme ISA 315 (révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions, et déterminer si l'un ou l'autre des risques d'anomalies significatives identifiés constitue, selon son jugement, un risque important. Pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives liés à une estimation comptable, l'auditeur doit tenir compte de la mesure dans laquelle celle-ci est touchée par un ou par plusieurs facteurs pertinents, dont : (Réf. : par. A71 à A78)
- a) la complexité associée à l'établissement de l'estimation comptable, y compris :
 - (i) la mesure dans laquelle la méthode, en particulier la modélisation, fait appel à des compétences ou à des connaissances spécialisées, (Réf. : par. A79 à A81)
 - (ii) la difficulté, le cas échéant, d'obtenir des données pertinentes et fiables et de s'assurer de l'intégrité de ces données; (Réf. : par. A82)
 - b) la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et le risque de parti pris de sa part, notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses et les données; (Réf. : par. A83 à A85)

²⁷ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes 14 à 24.

- c) l'incertitude de mesure, notamment le degré de sensibilité de l'estimation comptable au choix de différentes méthodes ou aux variations des hypothèses et des données utilisées. (Réf. : par. A86 à A93)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

14. Pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, l'auditeur doit déterminer si des compétences ou des connaissances spécialisées sont nécessaires pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit, ou pour évaluer les résultats de ces procédures. (Réf. : par. A67 à A70)
15. Selon la norme ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment des risques importants, au niveau des assertions. Pour ce faire : (Réf. : par. A94 et A95)
- a) si le risque inhérent est faible, l'auditeur doit se demander s'il serait possible, dans les circonstances, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au moyen d'une ou de plusieurs des procédures d'audit complémentaires suivantes : (Réf. : par. A96)
- (i) obtenir des éléments probants sur les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit,
 - (ii) vérifier le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ainsi que les données sur lesquelles celle-ci est fondée,
 - (iii) établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance en fonction des éléments probants disponibles aux fins de l'évaluation de l'estimation ponctuelle de la direction;
- b) si le risque inhérent n'est pas faible, les procédures d'audit complémentaires que l'auditeur met en œuvre doivent inclure des procédures visant à obtenir des éléments probants sur les points dont il est question aux paragraphes 17 à 20, s'il y a lieu. (Réf. : par. A97)

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées aux raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives, conformément au paragraphe 13, étant entendu que plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants.

16. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles relatifs aux estimations comptables, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, il doit concevoir et mettre en œuvre des tests des contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement²⁸. (Réf. : par. A98 à A100)

Complexité

17. Pour se conformer à l'alinéa 15 b), lorsque la complexité fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives, que ce soit parce que la méthode (ou la modélisation) employée par la direction est complexe ou fait appel, pour d'autres raisons, à des

²⁸ Norme ISA 330, paragraphe 8.

compétences ou à des connaissances spécialisées, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer : (Réf. : par. A101 à A104)

- a) si la méthode, les données importantes et les hypothèses importantes sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable;
- b) si les données importantes sont pertinentes et fiables²⁹;
- c) si la direction a compris et interprété de façon appropriée les données importantes, notamment en ce qui concerne les clauses des contrats; (Réf. : par. A105)
- d) si l'intégrité des données importantes et des hypothèses importantes a été assurée dans le cadre de l'application de la méthode; (Réf. : par. A106)
- e) si les calculs sont mathématiquement exacts et s'ils ont été appliqués de façon appropriée.

Exercice du jugement

18. Pour se conformer à l'alinéa 15 b), lorsque la nécessité pour la direction d'exercer son jugement fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer :

- a) lorsque l'estimation comptable repose sur des données importantes ou des hypothèses importantes :
 - (i) si les jugements portés par la direction à l'égard du choix et de l'utilisation de la méthode, des données importantes et des hypothèses importantes : (Réf. : par. A107)
 - a. sont appropriés compte tenu des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable,
 - b. présentent des indices d'un parti pris possible de la part de la direction,
 - (ii) si les jugements portés par la direction sont appropriés en ce qui concerne les modifications apportées à la méthode, aux données importantes ou aux hypothèses importantes par rapport aux périodes précédentes, (Réf. : par. A108 à A110)
 - (iii) si les hypothèses importantes 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;
- b) si la direction a l'intention de mener certaines actions et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour évaluer le caractère approprié des hypothèses importantes ou la conformité aux exigences du référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A111)
- c) lorsque l'application de la méthode par la direction implique une modélisation complexe, si les jugements portés l'ont été de façon uniforme et, s'il y a lieu :
 - (i) si la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et est appropriée aux circonstances,
 - (ii) si les modifications apportées, le cas échéant, par rapport au modèle de la période précédente sont appropriées aux circonstances,

²⁹ Norme ISA 500, paragraphe 7.

- (iii) les corrections apportées, le cas échéant, aux données de sortie du modèle respectent l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et sont appropriées aux circonstances. (Réf. : par. A112)

Incertitude de mesure

- 19. Pour se conformer à l'alinéa 15 b), lorsque l'incertitude de mesure fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives :
 - a) l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable :
 - (i) la direction a pris des moyens appropriés pour saisir l'incertitude de mesure et y répondre, et établir une estimation ponctuelle qui répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable, (Réf. : par. A113 à A115)
 - (ii) l'estimation ponctuelle de la direction et les informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude de mesure sont raisonnables; (Réf. : par. A116 à A125)
 - b) lorsque l'auditeur juge, d'après les éléments probants obtenus, que la direction n'a pas bien saisi l'incertitude de mesure et n'y a pas répondu de façon appropriée, il doit, dans la mesure du possible, établir une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur afin de pouvoir évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude de mesure. (Réf. : par. A126 à A134)
- 20. Si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'établir un intervalle de confiance de l'auditeur, il doit pour ce faire ne tenir compte que des montants qui sont :
 - a) appuyés par les éléments probants;
 - b) raisonnables, d'après son évaluation, au regard des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable.

Informations fournies sur les estimations comptables

- 21. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'évaluer si les informations fournies sur les estimations comptables sont raisonnables au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, et notamment : (Réf. : par. A135 à A138)
 - 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;
 - 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.

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

22. Lorsqu'il applique la norme ISA 330³⁰ à chaque estimation comptable pour laquelle il doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de traiter les points dont il est question aux paragraphes 17 à 19, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si : (Réf. : par. A139 à A141)
- a) son évaluation initiale des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeure valable, notamment quand des indices d'un parti pris possible de la direction ont été détectés;
 - b) des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus;
 - c) les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication de l'estimation comptable dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable.
23. En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit évaluer 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. Aux fins de cette évaluation, l'auditeur doit tenir compte de tous les éléments probants obtenus qui sont pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires. S'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en évaluer les incidences sur l'audit³¹. (Réf. : par. A2 et A142 à A146)

Indices d'un parti pris possible de la direction

24. 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, indiquent un parti pris possible de la part de la direction de l'entité. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A147 à A152)

Déclarations écrites

25. L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant qu'ils considèrent que les méthodes, les données importantes et les hypothèses importantes 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 présentation raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit aussi tenir compte de la nécessité d'obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières, notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées. (Réf. : par. A153 et A154)

³⁰ Norme ISA 330, paragraphes 25 et 26.

³¹ Norme ISA 330, paragraphe 27.

Communication avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction

26. Selon les normes ISA 260 (révisée)³² et ISA 265³³, 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, respectivement. Pour ce faire, l'auditeur doit tenir compte des questions à communiquer, le cas échéant, en ce qui concerne la mesure dans laquelle les estimations comptables et les informations y afférentes sont touchées par des facteurs pertinents, tels que la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure. (Réf. : par. A155 à A157)

Documentation

27. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit³⁴ :

- a) le fondement de son évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables et des informations y afférentes;
- b) les indices d'un parti pris possible de la direction, le cas échéant, et l'évaluation qu'il en a faite pour se former une opinion sur la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. (Réf. : par. A158 et A159)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

A1. Voici des exemples de cas pouvant nécessiter des estimations comptables :

- obsolescence des stocks;
- obligations au titre des garanties;
- méthode d'amortissement;
- dénouement des contrats de longue durée;
- coût estimatif découlant des règlements à l'amiable ou des jugements relatifs à des procès;
- pertes de crédit attendues;
- passifs d'assurance;
- instruments financiers, notamment les instruments financiers complexes pour lesquels il n'existe pas de marché actif;
- passifs au titre de régimes de retraite;
- paiements fondés sur des actions;

³² Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, alinéa 16 a).

³³ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9.

³⁴ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

- actifs ou passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, y compris les écarts d'acquisition (goodwill) et les immobilisations incorporelles;
- immobilisations détenues en vue d'être cédées;
- opérations comportant l'échange, sans contrepartie monétaire, d'actifs ou de passifs entre parties indépendantes, par exemple le troc d'installations appartenant à des branches d'activité différentes;
- évaluation d'infrastructures.

Concepts fondamentaux (Réf. : par. 6 et 23)

A2. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable³⁵, c'est-à-dire si toutes les exigences de ce référentiel ont été appliquées de façon appropriée, notamment en ce qui concerne :

- l'établissement de l'estimation comptable, y compris le choix de la méthode, des hypothèses et des données parmi les différentes possibilités compte tenu de la nature de l'estimation comptable et des faits et circonstances propres à l'entité;
- le choix d'une estimation ponctuelle de la direction qui reflète la fourchette de résultats raisonnablement possibles du processus d'évaluation;
- les informations à fournir sur l'estimation comptable, y compris celles sur la manière dont elle a été établie et celles qui expliquent la nature, l'étendue et les sources de l'incertitude de mesure.

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.

A3. Le terme «approprié» dans la présente norme ISA s'entend d'une façon qui respecte les exigences du référentiel d'information financière applicable et qui, par le fait même, reflète des jugements qui sont conformes à la base d'évaluation du référentiel d'information financière applicable.

Définitions

Estimation comptable (Réf. : alinéa 9 a))

A4. Les estimations comptables sont des montants; il peut s'agir de catégories d'opérations ou de soldes de comptes comptabilisés dans les états financiers, mais aussi d'estimations comptables présentées

³⁵ Voir également la norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, alinéa 13 c).

par voie de notes ou utilisées pour décider de procéder ou non à la comptabilisation d'un montant ou à la fourniture d'informations y afférentes.

Estimation ponctuelle de l'auditeur ou intervalle de confiance de l'auditeur (Réf. : alinéa 9 b))

A5. L'auditeur peut établir une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur relativement à une estimation comptable prise dans son ensemble (par exemple, les pertes de crédit attendues pour un portefeuille de prêts en particulier ou la juste valeur de différents types d'instruments financiers) ou à une composante d'une estimation comptable (par exemple, une valeur qui servira d'hypothèse importante ou de donnée importante aux fins de l'établissement d'une estimation comptable). Il peut aussi adopter une démarche similaire pour élaborer un montant ou une fourchette de montants afin d'évaluer une donnée ou une hypothèse (par exemple, la durée d'utilité estimative d'un actif).

Incertitude de mesure (Réf. : alinéa 9 c))

A6. L'incertitude de mesure est une caractéristique inhérente aux estimations comptables. Voir l'Annexe 2 pour une explication plus détaillée de la nature et des incidences de l'incertitude de mesure.

Parti pris de la direction (Réf. : alinéa 9 d))

A7. Il est fréquent que les référentiels d'information financière préconisent la neutralité, c'est-à-dire l'absence de parti pris. Comme les estimations présentent un manque de précision inhérent à l'opération de mesure, la direction doit exercer son jugement. Ce faisant, elle peut être influencée par un parti pris involontaire ou volontaire (par exemple, lorsque la direction est motivée par l'objectif d'atteindre un résultat net ou un ratio de fonds propres attendu). Plus l'estimation comptable fait appel au jugement, plus la possibilité qu'elle soit teintée d'un parti pris de la direction augmente. Il est parfois difficile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un compte; il se peut que le parti pris ne soit détectable 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.

Dénouement d'une estimation comptable (Réf. : alinéa 9 f))

A8. 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 (Réf. : par. 10)

A9. En ce qui concerne la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et les activités connexes exigées au paragraphe 10 de la présente norme ISA relativement aux estimations comptables de l'entité, la question essentielle qui se pose à l'auditeur est de savoir s'il a acquis une compréhension suffisante pour :

- identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, notamment en vue de déterminer si certains d'entre eux constituent des risques importants;

- planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.
- A10. La norme ISA 315 (révisée) prévoit la possibilité que les petites entités aient recours à des moyens moins structurés et à des processus et procédures plus simples pour réaliser leurs objectifs³⁶. En outre, dans le cas des entités dont les activités sont simples, il se peut que les processus pertinents pour l'information financière ne soient pas compliqués, notamment en ce qui a trait aux estimations comptables. Dans ces situations, le degré de compréhension des points mentionnés au paragraphe 10 sera probablement influencé par le degré de pertinence de ces points pour l'entité (par exemple, il se peut que l'entité soit touchée par un nombre faible ou nul de facteurs réglementaires ou qu'aucune compétence ou connaissance spécialisée n'ait été appliquée aux fins de l'établissement des estimations comptables). Pour acquérir cette compréhension, le principal moyen consiste à faire des demandes d'informations auprès des membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées par rapport aux états financiers. La norme ISA 315 (révisée) énonce aussi que la façon dont l'auditeur consigne dans son dossier sa compréhension de l'entité et de son environnement relève de son jugement professionnel. Par exemple, dans le cas des audits de petites entités, la documentation relative à cette compréhension peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit³⁷. Dans le cas des entités dont les activités et les processus pertinents pour l'information financière sont simples, la documentation peut être simple et relativement succincte.

Compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 10 a)

- A11. 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, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, de la manière dont la direction a appliqué les exigences relatives aux estimations comptables et de la mesure dans laquelle il considère que cette application est appropriée. 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 par rapport aux circonstances de l'entité³⁸.
- A12. Pour certains types d'estimations comptables, il se peut que les référentiels d'information financière comportent des exigences ou des indications relatives aux critères, tels que le dénouement le plus probable³⁹ ou l'espérance mathématique des flux actualisés, sur lesquels fonder le choix d'une estimation ponctuelle de la direction. Selon les circonstances, il peut être possible de déterminer directement l'estimation comptable, ou encore de choisir une estimation ponctuelle de la direction après avoir tenu compte de différentes hypothèses possibles ou de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation.
- A13. Il se peut que les référentiels d'information financière comportent des critères ou des indications applicables à la communication d'informations relatives aux jugements, aux hypothèses ou à d'autres sources d'incertitude de mesure liée aux estimations comptables.

³⁶ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A53.

³⁷ Norme ISA 315 (révisée), paragraphes A152 et A153.

³⁸ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 a).

³⁹ Il se peut que les estimations ponctuelles établies de la sorte portent des noms différents selon les référentiels d'information financière.

Compréhension des facteurs réglementaires (Réf. : alinéa 10 b)

- A14. La compréhension des facteurs réglementaires pertinents pour les estimations comptables (par exemple, la réglementation mise en place par les autorités de réglementation en matière d'activités bancaires et d'assurance) peut aider l'auditeur à déterminer si le cadre réglementaire :
- traite des critères de comptabilisation des estimations comptables ou des méthodes d'évaluation à employer, ou comporte des indications à ce sujet;
 - précise les informations à fournir outre celles exigées par le référentiel d'information financière applicable, ou comporte des indications à leur sujet;
 - indique les questions à l'égard desquelles la direction est susceptible de faire preuve de parti pris en vue de respecter les exigences réglementaires.
- A15. La compréhension des facteurs réglementaires pertinents peut aussi mettre en évidence des cas de non-concordance entre les exigences réglementaires et les exigences du référentiel d'information financière applicable, lesquels peuvent indiquer des risques potentiels d'anomalies significatives. Par exemple, pour certains postes des états financiers, la base d'évaluation prévue dans la réglementation concernant le maintien de fonds propres peut exiger que les pertes soient comptabilisées plus tôt que ce qui est prévu dans la base d'évaluation du référentiel d'information financière applicable.

Compréhension de la nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers (Réf. : alinéa 10 c))

- A16. La compréhension de la nature des estimations comptables 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 a établi les estimations comptables. L'auditeur peut acquérir une compréhension des estimations comptables qu'il s'attend à trouver dans les états financiers :
- en acquérant une compréhension de la nature de l'entité, notamment de la nature des actifs, des passifs et d'autres postes qu'on s'attendrait à trouver dans les états financiers de celle-ci, compte tenu de la nature de ses activités, de son mode de propriété, de sa structure de gouvernance, de ses investissements, de son organisation interne et de ses modes de financement, de ses objectifs et stratégies, et des risques d'entreprise connexes;
 - en acquérant une compréhension du référentiel d'information financière applicable et des autres facteurs externes pertinents, notamment les facteurs légaux et réglementaires;
 - en s'appuyant sur les connaissances et l'expérience qu'il a acquises, notamment dans le cadre d'autres audits;
 - en s'appuyant sur son expérience passée auprès de l'entité⁴⁰.
- A17. La définition d'attentes quant à la nature des estimations comptables et des informations y afférentes peut aussi aider l'auditeur à déterminer si l'établissement des estimations comptables est complexe ou fait largement appel au jugement de la direction, ou si les estimations comptables présentent un degré élevé d'incertitude de mesure.

⁴⁰ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 9.

Compréhension de la manière dont la direction détermine qu'il est nécessaire d'établir des estimations comptables (Réf. : alinéa 10 d)

- A18. La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle détermine si des opérations, événements ou conditions nécessitent une estimation comptable et si toutes les estimations comptables nécessaires ont été comptabilisées, évaluées, présentées et communiquées dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A19. Pour identifier les opérations, événements et conditions qui nécessitent une estimation comptable, il est probable que la direction se fonde sur :
- sa connaissance des activités de l'entité et du secteur;
 - sa connaissance des stratégies mises en œuvre au cours de la période considérée;
 - le cas échéant, l'expérience qu'elle a acquise au cours des périodes précédentes en ce qui concerne la préparation des états financiers de l'entité.

La direction peut procéder à un examen périodique des circonstances qui nécessitent l'établissement ou la révision d'estimations comptables. Elle peut aussi avoir mis en place, pour les estimations comptables, un processus d'évaluation des risques faisant appel à une fonction officielle de gestion des risques ou à une fonction similaire. Dans ces circonstances, les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur peuvent être axées sur la compréhension d'un tel examen ou d'un tel processus d'évaluation des risques. La manière dont la direction s'assure de l'exhaustivité des estimations comptables, notamment celles portant sur des passifs, revêt souvent de l'importance pour l'auditeur.

- A20. La compréhension de l'entité et de son environnement qu'il a acquise en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques ainsi que les autres éléments probants qu'il a obtenus au cours de l'audit aident l'auditeur à identifier les circonstances ou les changements de circonstances susceptibles de nécessiter des estimations comptables.
- A21. Lorsqu'il s'enquiert des changements de circonstances auprès de la direction, l'auditeur peut, par exemple, demander :
- si l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations susceptibles de donner lieu à des estimations comptables;
 - si les conditions des opérations donnant lieu à des estimations comptables ont changé;
 - si les méthodes comptables suivies pour l'établissement des estimations comptables ont changé, par suite de changements dans les exigences du référentiel d'information financière applicable ou pour d'autres raisons;
 - s'il y a eu des modifications concernant la réglementation ou d'autres modifications échappant à la volonté de la direction pouvant obliger celle-ci à revoir des estimations comptables existantes ou à en établir de nouvelles;
 - s'il y a de nouvelles conditions ou de nouveaux événements susceptibles de nécessiter des estimations comptables nouvelles ou révisées.
- A22. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur découvre des opérations, événements et conditions qui nécessitent des estimations comptables et 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 en particulier 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'entité⁴¹.

Considérations propres aux petites entités

A23. Dans le cas des petites entités, il est souvent plus facile de comprendre comment la direction détermine qu'il est nécessaire d'établir des estimations comptables, parce que les activités et les opérations sont moins complexes. En outre, il est fréquent qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, détermine qu'il est nécessaire d'établir des estimations comptables et que l'auditeur puisse circonscrire ses demandes d'informations en conséquence.

Compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables (Réf. : alinéa 10 e))

A24. La préparation des états financiers exige aussi de la direction qu'elle mette en place certains processus d'information financière aux fins de l'établissement des estimations comptables, ainsi qu'un contrôle interne adéquat. Il s'agit notamment :

- de choisir les méthodes comptables appropriées et de prescrire des processus d'estimation, y compris des méthodes d'estimation ou d'évaluation appropriées comportant, s'il y a lieu, des modèles;
- d'élaborer ou d'identifier les données et les hypothèses pertinentes servant à établir les estimations comptables;
- d'examiner périodiquement les circonstances donnant lieu à des estimations comptables et de procéder au besoin à des révisions.

A25. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction établit les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- les types de comptes ou les catégories d'opérations auxquels l'estimation comptable se rapporte (l'auditeur peut se demander, par exemple, si les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou au contraire d'opérations non récurrentes ou inhabituelles);
- le fait que la direction ait recours ou non à des techniques de mesure reconnues pour établir des estimations comptables particulières et, si elle y a recours, la manière dont elle les applique;
- le fait que les estimations comptables soient fondées ou non sur les données disponibles à une date intermédiaire et, si elles le sont, la mesure dans laquelle la direction tient compte de l'incidence des événements, opérations et changements de circonstances survenus entre cette date et la fin de la période, et la manière dont elle le fait.

Méthodes (Réf. : sous-alinéa 10 e)ii))

A26. Une méthode est une technique d'évaluation que la direction utilise pour appliquer la base d'évaluation du référentiel d'information financière. Dans certains cas, il se peut que le référentiel d'information financière applicable prescrive la méthode à utiliser aux fins de l'établissement d'une

⁴¹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 16.

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.

A27. 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. Pour ce faire, on peut procéder à la modélisation des données et des hypothèses de la formule en fonction des conditions de l'opération et des conditions de marché pertinentes eu égard à l'action sous-jacente.

A28. Un modèle est un outil dont on se sert pour établir des estimations comptables à partir d'hypothèses, de données et des relations entre celles-ci que prévoit la méthode utilisée.

A29. Un modèle est considéré comme complexe dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- la méthode qu'il sert à appliquer nécessite des compétences ou des connaissances spécialisées;
- il est difficile d'obtenir des données pertinentes et fiables pour les besoins du modèle;
- l'intégrité des données est difficile à maintenir;
- la conception ou le fonctionnement du modèle comporte un degré élevé de complexité, par exemple parce qu'il fait largement appel aux technologies de l'information ou nécessite un volume important de données;
- le modèle utilise plusieurs sources de données ou des hypothèses qui ont des interrelations complexes.

A30. 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 propres à la direction ou de modèles externes. Dans le cadre de l'audit, les contrôles liés à la complexité des modèles sont plus susceptibles d'être pertinents dans les cas où l'on a utilisé un modèle complexe, par exemple un modèle servant à évaluer les pertes de crédit attendues ou les passifs d'assurance. Pour acquérir une compréhension du modèle et des activités de contrôle connexes, 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 et des hypothèses sous-jacentes,
 - du caractère approprié des données et des hypothèses utilisées;

- 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 aux circonstances et respectent les exigences du référentiel d'information financière applicable;
- 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.

A31. La possibilité que les estimations comportent des anomalies significatives liées à l'utilisation de modèles est plus grande dans certaines circonstances. C'est le cas, par exemple, 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 son secteur d'activité ou son environnement.

Hypothèses (Réf. : sous-alinéa 10 e)ii))

A32. Les hypothèses font partie intégrante des estimations comptables et peuvent porter sur des éléments comme le choix d'un taux d'intérêt ou d'un taux d'actualisation, ou des jugements sur des conditions ou événements futurs. La direction peut retenir une hypothèse parmi un éventail de possibilités aux fins de l'application de la méthode employée pour l'établissement des estimations comptables.

A33. Pour acquérir une compréhension des hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature des hypothèses utilisées, les différentes possibilités envisagées et le fondement du choix de la direction. 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;
- la cohérence des hypothèses :
 - par rapport aux 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 par rapport aux plans internes et à l'environnement externe de l'entité,
 - par rapport aux autres éléments que la direction ne maîtrise pas (par exemple, les hypothèses relatives aux taux d'intérêt, aux taux de mortalité, à d'éventuelles demandes en justice ou mesures réglementaires, ou encore à la variabilité et à l'échéancier des flux de trésorerie futurs);

- la documentation de la direction à l'appui des hypothèses;
- les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux informations à fournir sur les hypothèses;
- la manière dont la direction détermine les hypothèses importantes.

Il peut arriver que la direction ait recours aux services d'un expert de son choix pour l'aider à établir les estimations comptables et que les hypothèses soient élaborées ou retenues par cet expert. Ces hypothèses, lorsqu'elles sont utilisées par la direction, deviennent celles de la direction.

- A34. 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 retiendraient 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.

Données importantes et hypothèses importantes

- A35. Dans la présente norme ISA, «données importantes» et «hypothèses importantes» s'entendent des données ou des hypothèses qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative l'établissement de l'estimation comptable. Ainsi, dans le cas d'une estimation comptable établie au moyen d'une méthode qui fait appel à plusieurs ensembles de données et à plusieurs hypothèses, il peut y avoir une ou plusieurs de ces données ou de ces hypothèses qui influent particulièrement sur l'établissement de l'estimation comptable parce que l'intervalle d'hypothèses raisonnables est grand ou que le degré de sensibilité du modèle à certaines données ou hypothèses est élevé en raison des formules sous-jacentes.

Marchés inactifs ou illiquides

- A36. Certains référentiels d'information financière imposent des traitements comptables différents selon le niveau d'activité sur le marché. Lorsque les marchés sur lesquels sont négociés les instruments financiers ou leurs composantes deviennent inactifs, l'incertitude de mesure augmente et il est plus complexe de procéder à une évaluation. Il se peut que les techniques d'évaluation choisies quand des informations de marché étaient disponibles ne permettent pas d'obtenir des évaluations appropriées en période de crise. Toutefois, même quand les marchés sont inactifs, les cours observés peuvent fournir des éléments probants pertinents sur la juste valeur. Dans ces circonstances, les évaluations peuvent reposer davantage sur des données d'entrée non observables et, de ce fait, sur le jugement de la direction. Lorsque les marchés sont inactifs, il se peut que les prix cotés ne soient pas représentatifs des prix pratiqués par les intervenants du marché

ou qu'ils reflètent des opérations forcées (par exemple, lorsque la vente d'un actif est nécessaire aux fins de conformité avec des exigences réglementaires ou légales).

- A37. Des difficultés particulières pourraient surgir en cas de réduction sévère, voire d'arrêt des opérations sur certains instruments financiers. Dans ces circonstances, il pourrait être nécessaire d'avoir recours à un modèle pour évaluer les instruments financiers qui étaient auparavant évalués à l'aide des prix pratiqués sur le marché, ou, si un modèle était déjà utilisé, de modifier celui-ci. Il peut être difficile de réagir aux changements dans les conditions de marché si la direction ne possède pas les connaissances et les compétences spécialisées nécessaires pour mettre au point un modèle approprié en temps opportun ou pour choisir la technique d'évaluation qui conviendrait le mieux dans les circonstances.
- A38. 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 s'assurer que l'application de la méthode employée soit adaptée 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 peuvent varier dans les circonstances.

Données (Réf. : sous-alinéa 10 e)iii))

- A39. Les données comprennent les données factuelles, qui sont directement observables, et les données dérivées, qui sont obtenues par l'application, à des données factuelles, de techniques analytiques ou de techniques d'interprétation ayant un fondement théorique solide et ne faisant pas appel au jugement. En voici quelques exemples :
- 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 de contrats (par exemple, le taux d'intérêt, le calendrier de paiement ou l'échéance stipulés dans un contrat de prêt);
 - les données prévisionnelles, comme les prévisions de conjoncture économique ou de résultats publiées ou le calendrier de paiement stipulé dans un contrat de prêt.

A40. 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.

La compréhension de la source des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables peut aider l'auditeur à comprendre les risques liés à la pertinence et à la fiabilité de ces données.

A41. Pour acquérir une compréhension des données sur lesquelles sont fondées les estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- la nature des données;
- 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 informatisés 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.

A42. Lorsque l'établissement d'une estimation comptable nécessite le traitement d'un volume important de données ou une autre forme de traitement complexe, il est possible que la direction ait largement recours aux technologies de l'information. Dans de tels cas, il est probable que les contrôles pertinents pour l'audit comprennent les contrôles informatiques généraux et les contrôles des applications. Ces contrôles peuvent répondre aux risques liés :

- à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'extraction des données des comptes de l'entité ou de sources d'informations externes;
- à l'exhaustivité et à l'exactitude du flux des données transitant par les systèmes d'information de l'entité et au caractère approprié de toute modification des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables, par exemple la conversion des données dans une autre monnaie. Les contrôles visant à assurer l'intégrité et la sécurité des données sont aussi susceptibles d'être pertinents pour l'audit.

Application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'un expert de son choix (Réf. : sous-alinéa 10 e)iv))

A43. Il peut y avoir, parmi les membres de la direction ou du personnel de l'entité, des personnes possédant les compétences et les connaissances nécessaires pour établir les estimations comptables. Dans certains cas, toutefois, il peut être nécessaire que la direction demande à un expert de l'aider à établir les estimations comptables ou de les établir pour elle, notamment en raison :

- du 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;

- du caractère complexe des modèles nécessaires à l'application des exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable, comme dans le cas des évaluations en juste valeur de niveau 3 ou d'autres types d'évaluations;
- du caractère inhabituel ou peu fréquent de la condition, de l'opération ou de l'événement nécessitant une estimation comptable.

Lorsque la direction n'applique pas les compétences ou les connaissances spécialisées nécessaires et n'a pas recours aux services d'un expert quand elle n'a pas autrement accès à une personne ayant ces compétences et ces connaissances, le risque lié au contrôle augmente.

Considérations propres aux petites entités

A44. Dans les petites entités, les circonstances qui nécessitent des estimations comptables sont souvent telles que le propriétaire-dirigeant est capable d'établir lui-même l'estimation ponctuelle requise. Dans certains cas, toutefois, le recours aux services d'un expert s'impose. Pour aider le propriétaire-dirigeant à déterminer s'il faut recourir aux services d'un expert, il peut être utile de s'entretenir avec lui, tôt dans le processus d'audit, de la nature des estimations comptables, de l'exhaustivité des estimations comptables exigées et du caractère adéquat des procédés d'évaluation employés.

Risque de parti pris de la direction (Réf. : sous-alinéa 10 e)v))

A45. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction répond au risque de parti pris de sa part dans l'établissement des estimations comptables, l'auditeur peut, par exemple, se demander si et, le cas échéant, comment la direction :

- identifie les estimations comptables qui nécessitent de porter des jugements dont le niveau de subjectivité est élevé, et y accorde une attention particulière;
- 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;
- identifie les motifs financiers ou autres qui pourraient entraîner un parti pris;
- fait un suivi des changements dans les méthodes, ou les sources importantes de données et les hypothèses importantes, 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.

Incertitude de mesure (Réf. : sous-alinéa 10 e)vi))

A46. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction a répondu à l'incertitude de mesure, le cas échéant, 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 importantes 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 données ou les hypothèses sur l'estimation comptable;
- comment la direction choisit son estimation ponctuelle;
- si la direction fait un suivi du dénouement des estimations comptables établies au cours des périodes précédentes et comment elle s'est assurée de répondre de manière appropriée aux résultats de ce suivi.

Changements dans les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables (Réf. : sous-alinéa 10 e)vii))

A47. Pour évaluer comment la direction établit les estimations comptables, l'auditeur doit comprendre dans quelle mesure la direction a tenu compte de la nécessité d'apporter des changements aux méthodes, aux hypothèses ou aux données utilisées, et dans quelle mesure elle a répondu à cette nécessité. Si la direction a changé de méthode pour établir une estimation comptable, il importe qu'elle puisse démontrer que la nouvelle méthode est plus appropriée ou qu'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 le cadre réglementaire. Quand aucun changement n'a été apporté, il est aussi important que la direction puisse démontrer que l'utilisation des mêmes méthodes, hypothèses et données que dans le passé est appropriée compte tenu des circonstances ou de l'environnement actuels (par exemple, il y a lieu de déterminer si les hypothèses de la direction relatives aux opérations sur le marché ou aux cours reflètent la juste valeur lorsque le niveau d'activité est faible sur le marché).

Composantes du contrôle interne ayant trait aux estimations comptables (Réf. : alinéa 10 f))

A48. Les paragraphes 14 à 24 de la norme ISA 315 (révisée) traitent de la compréhension par l'auditeur des composantes du contrôle interne et fournissent des informations utiles pour la prise en compte des composantes du contrôle interne ayant trait à l'établissement d'estimations comptables.

A49. Il se peut que certaines entités établissent un large éventail d'estimations comptables, et que, pour certaines de ces estimations, la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure constituent des facteurs particulièrement importants. Dans ces circonstances, la nécessité d'appliquer des compétences et des connaissances spécialisées et le recours de la direction aux technologies de l'information aux fins de l'établissement des estimations pourraient être accrus. Il sera alors sans doute particulièrement important pour l'auditeur de comprendre comment

les contrôles pertinents sont conçus et mis en œuvre, et de tester l'efficacité de leur fonctionnement pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Environnement de contrôle en ce qui a trait à l'établissement des estimations comptables

A50. Pour acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle en ce qui a trait à l'établissement des estimations comptables, l'auditeur tient compte, entre autres, de l'incidence prévue des éléments de l'environnement de contrôle sur les risques d'anomalies significatives⁴². L'auditeur peut, par exemple, se demander :

- si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretenu une culture de transparence 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 n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle.

A51. Dans certains secteurs, comme ceux des banques et de l'assurance, il se peut que le terme «gouvernance» soit employé pour décrire l'environnement de contrôle défini dans la norme ISA 315 (révisée)⁴³.

Surveillance exercée par les responsables de la gouvernance

A52. En ce qui concerne les estimations comptables, il se peut que l'environnement de contrôle soit aussi influencé par des questions telles que la mesure dans laquelle 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 l'établissement des estimations comptables;
- possèdent les compétences et 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 demander des explications à la direction lorsque la façon dont celle-ci a procédé semble inadéquate ou inappropriée.

A53. Selon la nature des estimations comptables, l'auditeur peut envisager d'acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance, notamment en ce qui concerne :

- le processus suivi par la direction aux fins de l'établissement des estimations comptables, et en particulier le recours à des modèles;
- les activités de surveillance menées par la direction, qui peuvent consister, par exemple, à superviser et à examiner les estimations comptables afin de détecter et de corriger toute

⁴² Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A78.

⁴³ Norme ISA 315 (révisée) paragraphe A77.

déficience dans la conception ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernant les estimations comptables.

A54. La surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être particulièrement importante en ce qui concerne les estimations comptables :

- qui font largement appel au jugement de la direction, par exemple quant au choix de la méthode, des hypothèses importantes ou des données importantes;
- qui font l'objet d'un degré élevé d'incertitude de mesure;
- dont l'établissement est complexe, par exemple parce qu'il fait largement appel aux technologies de l'information, 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;
- qui sont fondées sur une méthode, des hypothèses ou des données qui ont changé ou auraient dû changer par rapport aux périodes précédentes;
- qui sont fondées sur des données importantes et des hypothèses importantes.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

A55. Si l'entité a mis en place un processus d'évaluation des risques, l'auditeur doit acquérir une compréhension de ce processus et de ses résultats en ce qui concerne les estimations comptables de l'entité. Il doit notamment chercher à comprendre comment la direction détermine les risques à gérer qui découlent de changements relatifs :

- aux exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne 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;
- aux systèmes d'information ou à l'environnement informatique de l'entité;
- au personnel clé.

Systèmes d'information de l'entité

A56. Pour acquérir une compréhension des systèmes d'information de l'entité qui sont pertinents aux fins de l'établissement des estimations comptables, il peut être approprié que l'auditeur détermine :

- si les systèmes d'information ont la capacité de traiter d'importants volumes de données et s'ils sont configurés de façon appropriée pour le faire;
- si, 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;
- si la conception et le calibrage des modèles sont évalués périodiquement;
- si la direction a mis en place des 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;

- si la direction, lorsqu'elle a recours à des sources d'informations externes, tient compte des risques liés au traitement ou à l'enregistrement des données et y répond de façon appropriée, assumant ainsi sa responsabilité de rapprocher et de remettre en question de façon appropriée les données provenant de ces sources;
- s'il existe des contrôles appropriés sur le transfert d'informations relatives aux estimations comptables dans le grand livre général, et sur les écritures de journal correspondantes.

A57. Les systèmes d'information pertinents pour l'information financière constituent une source importante pour ce qui est des informations quantitatives et qualitatives fournies dans les états financiers. Dans certains cas, il peut s'agir de systèmes qui sont mis au point et maintenus par l'entité principalement aux fins de l'information interne, mais qui collectent, traitent et génèrent aussi des données pouvant être incluses dans les informations fournies relativement aux estimations comptables.

Activités de contrôle

A58. Pour acquérir une compréhension des activités de contrôle en ce qui concerne les estimations comptables, 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 qui ont servi à les élaborer;
- la séparation des tâches permettant d'assurer que les personnes qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes ne sont pas les mêmes que celles qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables. 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'évaluation en 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;
- les activités de contrôle mentionnées aux paragraphes A30 et A42.

Activités de l'entité visant la surveillance des contrôles liés à l'établissement des estimations comptables

A59. 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 œuvre des activités de contrôle visant à répondre aux risques liés aux données, aux hypothèses et aux modèles servant à établir les estimations comptables;

- des systèmes qui génèrent 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.

Considérations propres aux petites entités

A60. Dans les petites entités, il se peut que l'établissement des estimations comptables soit fait hors du grand livre général, fasse l'objet de contrôles restreints et 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 l'évaluation du risque de parti pris de la direction. La norme ISA 315 (révisée)⁴⁴ comporte des considérations propres aux petites entités qui peuvent aider l'auditeur à acquérir une compréhension des composantes du contrôle interne ayant trait à l'établissement des estimations comptables.

Examen du dénouement ou révision d'estimations comptables des périodes précédentes (Réf. : par. 11)

A61. L'examen du dénouement ou la révision d'estimations comptables établies lors des périodes précédentes (examen rétrospectif) contribue à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, particulièrement dans les cas où ces estimations ont un dénouement impliquant le transfert ou la réalisation d'un actif ou d'un passif, 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 un éclairage utile sur la probabilité que les processus de la période considérée soient efficaces;
- des éléments probants utiles concernant la révision, au cours de la période considérée, d'estimations comptables des périodes précédentes;
- des éléments probants concernant des questions, comme l'incertitude de mesure, pour lesquelles il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers;
- une indication du degré de complexité et d'incertitude de mesure associé 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 conditions en cause et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre.

A62. L'examen rétrospectif peut porter sur des estimations comptables établies pour les besoins des états financiers d'une période précédente, mais aussi sur des estimations comptables se rapportant à plusieurs périodes ou à une période plus courte qu'un exercice (comme un semestre ou un trimestre). La prise en compte des dénouements d'estimations comptables qui ont lieu à l'intérieur d'une période d'une durée inférieure à un exercice complet peut fournir des informations importantes sur l'efficacité avec laquelle la direction établit actuellement les estimations comptables et sur d'autres facteurs

⁴⁴ Norme ISA 315 (révisée) paragraphes A52, A56, A57, A88, A93, A95, A101, A102 et A108.

pertinents. Pour des raisons similaires, il peut aussi être utile de tenir compte des dénouements d'estimations comptables qui ont lieu entre la clôture de l'exercice et la fin de l'audit.

- A63. La norme ISA 240⁴⁵ exige que l'auditeur procède à l'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses posés par la direction relativement aux estimations comptables importantes. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des estimations comptables des périodes précédentes, 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.
- A64. Pour les estimations comptables qui diffèrent considérablement de celles de la période précédente ou dont les risques inhérents n'étaient pas faibles lors des périodes précédentes, l'auditeur peut juger utile de procéder à un examen plus minutieux dans le cadre duquel il pourra, par exemple, porter une attention particulière à l'incidence des hypothèses importantes qui ont servi à établir les estimations comptables. 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.
- A65. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation, il se peut qu'il y ait un écart plus grand entre la juste valeur comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et le dénouement ou la valeur révisée pour les besoins de la période considérée. Cela s'explique par le fait que l'objectif d'évaluation, en ce qui concerne ces estimations comptables, implique des perceptions de valeur à un moment donné, 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 des estimations comptables des périodes précédentes de manière à obtenir des informations utiles 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 en juste valeur de la période précédente ait peu de chances de fournir des informations pertinentes aux fins de l'audit. En pareil cas, l'examen par l'auditeur du dénouement des estimations comptables en juste valeur de la période précédente peut viser davantage à comprendre l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction dans le passé, c'est-à-dire la mesure dans laquelle celle-ci a fait ses preuves en matière d'estimation, en vue de pouvoir juger de la probabilité que le processus actuel soit efficace.
- A66. 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 financiers de la période précédente. Toutefois, ce peut être le cas si, par exemple, cet écart 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 lors de la préparation des états financiers. 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.

⁴⁵ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, sous-alinéa 32 b)ii).

Compétences ou connaissances spécialisées (Réf. : par. 12 et 14)

A67. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission⁴⁶. Dans certains cas, l'auditeur peut juger que certaines compétences ou connaissances spécialisées ayant trait à des aspects précis de la comptabilité ou de l'audit sont nécessaires. Par ailleurs, la norme ISA 220 exige de l'associé responsable de la mission qu'il s'assure que l'équipe de mission ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit⁴⁷. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur juge nécessaire de recourir à des compétences ou à des connaissances spécialisées eu égard à un ou à plusieurs aspects des estimations comptables.

A68. Pour déterminer s'il est nécessaire de recourir à des compétences ou à des connaissances spécialisées, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :

- 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 de mesure;
- 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.

A69. Un grand nombre d'estimations comptables ne nécessitent pas l'application de compétences ou de connaissances spécialisées. Par exemple, pour la plupart des audits, il est improbable que l'auditeur soit appelé à appliquer des compétences ou des connaissances spécialisées pour évaluer une prime à payer ou l'obsolescence des stocks. Cependant, dans le cas des pertes de crédit attendues d'une institution bancaire active sur la scène internationale ou d'un passif d'assurance d'une entité d'assurance, l'auditeur jugera probablement qu'il est nécessaire d'appliquer des compétences ou des connaissances spécialisées.

A70. 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

⁴⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 8 e).

⁴⁷ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

nécessaires et qu'il ait besoin de recourir aux services d'un expert de son choix. La norme ISA 620⁴⁸ définit des exigences et fournit des indications concernant la façon de déterminer la nécessité pour l'auditeur de recourir aux services d'un expert salarié ou d'un expert-conseil de son choix ainsi que les responsabilités de l'auditeur qui utilise les travaux d'un tel expert.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 13)

A71. Selon le paragraphe 13, lorsque l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, il doit tenir compte de la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par des facteurs pertinents, dont la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure.

A72. Pour certaines estimations comptables, l'auditeur peut tenir compte, dans son évaluation des risques d'anomalies significatives, du fait que le risque inhérent est faible. Voici des exemples de telles estimations :

- les calculs d'amortissement d'une entité qui n'utilise qu'une seule méthode pour amortir ses immobilisations corporelles et qui procède à relativement peu d'acquisitions ou de cessions;
- les estimations comptables qui sont fondées sur des données aisément accessibles, comme les taux d'intérêt officiels ou les cours boursiers de titres inscrits à la cote d'une bourse reconnue où ils sont négociés activement, et qui reposent sur peu ou pas d'hypothèses. Il peut s'agir, par exemple, de la conversion d'un solde de trésorerie libellé dans une monnaie autre que la monnaie de présentation des états financiers;
- une prime à payer aux dirigeants qui est fondée sur des indicateurs de performance clairement définis.

A73. Pour certaines estimations comptables, l'auditeur peut tenir compte, dans son évaluation des risques d'anomalies significatives, du fait que le risque inhérent n'est pas faible. Voici des exemples de telles estimations :

- les estimations comptables liées à l'issue d'un procès;
- les estimations comptables portant sur des instruments financiers non cotés;
- les estimations comptables produites par un modèle complexe ou fondées sur des hypothèses ou des données qu'il est impossible d'observer directement sur un marché (évaluations en juste valeur de niveau 3);
- les estimations comptables pour lesquelles il faut réunir, pondérer et intégrer des hypothèses et des données provenant d'un grand nombre de sources internes et externes, telles que les estimations d'une institution financière active sur différents marchés qui sont établies au moyen du modèle des pertes de crédit attendues;
- les frais de développement estimatifs d'un nouveau produit pharmaceutique;
- les estimations liées à des ressources minérales non encore mises en valeur;
- l'évaluation de l'écart d'acquisition (goodwill) acquis dans un regroupement d'entreprises.

⁴⁸ Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

A74. Le résultat de l'évaluation des risques d'anomalies significatives faite par l'auditeur peut dépendre d'un seul ou de plusieurs des facteurs pertinents que sont la complexité, l'exercice du jugement et l'incertitude de mesure. Par exemple :

- a) il est probable que les estimations comptables des pertes de crédit attendues soient complexes, car ces dernières ne peuvent pas être directement observées 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 de mesure et qu'elles présentent une part importante de subjectivité due à la nécessité de porter des jugements à l'égard des événements ou conditions futurs. Des considérations similaires s'appliquent aux passifs d'assurance;
- b) l'estimation 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 requérir peu de jugement et comporter un faible degré d'incertitude de mesure;
- c) des estimations comptables peuvent ne pas être complexes, mais comporter un degré élevé d'incertitude de mesure 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.

A75 L'auditeur peut fonder son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions sur des événements survenus après la date de clôture, tels que le dénouement d'une estimation comptable qui a lieu au cours de l'audit. En pareil cas, l'auditeur peut évaluer ou réviser⁴⁹, s'il y a lieu, le risque inhérent comme étant faible, peu importe la mesure dans laquelle l'estimation comptable était complexe, faisait appel au jugement ou comportait une incertitude de mesure au moment où elle a été établie par la direction.

Risques importants

A76. Le paragraphe 28 de la norme ISA 315 (révisée) et les modalités d'application connexes énoncent des facteurs que l'auditeur doit examiner pour identifier les risques importants. Lorsque l'auditeur détermine qu'une estimation comptable donne lieu à un risque important, il est tenu d'acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris de ses activités de contrôle⁵⁰.

A77. Dans certains cas, l'incertitude de mesure d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation de l'entité. La norme ISA 570 (révisée)⁵¹ définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

Autres facteurs pertinents

A78. Pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut examiner d'autres facteurs que la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de

⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

⁵⁰ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 29.

⁵¹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

mesure. Il peut examiner, par exemple, la mesure dans laquelle les estimations comptables sont touchées par :

- des changements de nature ou de circonstances qui concernent des postes pertinents des états financiers ou des exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable et qui sont susceptibles de nécessiter la modification de la méthode, des hypothèses ou des données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables;
- la vulnérabilité des estimations comptables aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes;
- le cadre réglementaire, y compris les exigences réglementaires pertinentes.

Complexité

Complexité résultant de la méthode utilisée aux fins de l'établissement de l'estimation comptable (Réf. : sous-alinéa 13 a))

A79. Les méthodes varient quant à la mesure dans laquelle elles reposent sur des concepts ou des techniques complexes qui exigent que la direction applique des compétences et des connaissances spécialisées⁵². De plus, la nature de la base d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable peut nécessiter le recours à une méthode complexe faisant appel à différentes sources de données et à plusieurs hypothèses historiques et prévisionnelles ayant des interrelations complexes.

A80. Les méthodes complexes sont souvent appliquées à l'aide de modèles complexes, en particulier lorsque la base d'évaluation nécessite l'utilisation de méthodes d'actualisation des flux de trésorerie, de flux de trésorerie attendus ou projetés, ou de données et hypothèses historiques et prévisionnelles obtenues ou établies au moyen d'une combinaison de sources internes et externes. La conception et l'utilisation de tels modèles nécessitent souvent des compétences et des connaissances spécialisées, notamment en ce qui concerne, d'une part, les variables d'évaluation liées à la nature des postes des états financiers sous-jacents et aux circonstances les entourant et, d'autre part, l'utilisation des technologies de l'information.

A81. Voici des exemples d'estimations comptables généralement établies à l'aide d'un modèle complexe :

- la perte de valeur d'un écart d'acquisition (goodwill) ou d'une immobilisation incorporelle, qui peut nécessiter la détermination, à partir de données historiques et d'hypothèses prévisionnelles, des flux de trésorerie attendus relativement aux activités de l'entité, à un actif ou à un groupe d'actifs connexes;
- une perte de crédit attendue, qui peut nécessiter la détermination, à partir de données empiriques historiques et d'hypothèses prévisionnelles, des créances qu'on prévoit recouvrer et d'autres flux de trésorerie attendus;
- un passif d'assurance, qui peut nécessiter la détermination, à partir de données empiriques et des tendances actuelles et prévisionnelles, des paiements qu'on prévoit verser au titre d'un contrat d'assurance;
- une évaluation en juste valeur de niveau 3 établie à partir de flux de trésorerie projetés et de données de marché historiques.

⁵² Des exemples de techniques complexes sont énoncés au paragraphe 8 de l'Annexe 2.

Complexité résultant des données utilisées aux fins de l'établissement de l'estimation comptable (Réf. : sous-alinéa 13 a)ii))

A82. Il peut y avoir des risques d'anomalies significatives liés à la complexité entourant l'établissement d'une estimation comptable lorsque cette complexité rend difficile l'obtention de données pertinentes et fiables, ou encore le maintien de l'intégrité de ces données, en raison d'un ou de plusieurs des facteurs suivants :

- le degré de fiabilité de la source des données. La fiabilité des données peut varier d'une source à l'autre. Par exemple, les données produites par des systèmes internes hors du grand livre général et des livres auxiliaires peuvent être plus susceptibles de comporter des anomalies, car il peut être difficile pour certaines entités de déterminer si ces dernières ont fait l'objet de contrôles et d'une gouvernance appropriés;
- le fait que les données provenant d'une source externe puissent être moins pertinentes aux fins de l'établissement d'estimations en juste valeur si elles ne sont pas basées sur des opérations observables sur le marché. Par exemple, les données peuvent être d'une pertinence moindre si elles sont basées sur des cours qui sont fournis par un courtier dans le contexte d'un marché inactif et qui reposent donc sur les jugements subjectifs du courtier. De plus, pour des raisons de confidentialité ou d'exclusivité, les informations permettant d'évaluer la pertinence et la fiabilité des données fournies, comme l'origine des données sous-jacentes utilisées ou la façon dont celles-ci ont été recueillies et traitées (y compris les contrôles exercés sur les processus), ne sont pas toujours communiquées, du moins pas en totalité, par les sources externes. Il peut donc être plus difficile d'évaluer la pertinence et la fiabilité des données provenant de telles sources que celles de données provenant de sources externes plus transparentes;
- le degré d'intégrité des systèmes d'information. Les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables peuvent être traitées par des systèmes d'information dont l'intégrité doit être assurée par des contrôles informatiques généraux efficaces ainsi que des contrôles sur le flux des données transitant par les systèmes;
- le fait que la complexité de la structure organisationnelle ou le manque d'intégration des systèmes des différentes composantes de l'entité puissent faire obstacle à l'agrégation fiable et uniforme des données;
- le volume de données ou la source des données, et le fait que les données proviennent d'une grande variété de sources. Ces facteurs sont associés au risque que les données soient utilisées de façon inappropriée, qu'elles soient incomplètes ou qu'elles proviennent d'un ensemble de données qui ne convient pas.

Exercice du jugement (Réf. : alinéa 13 b))

A83. La direction peut être appelée à exercer son jugement, que ce soit pour choisir ou appliquer la méthode appropriée, choisir ou élaborer les hypothèses appropriées, ou encore choisir ou interpréter les données. Il peut y avoir des risques d'anomalies significatives liés à l'exercice du jugement pour établir des estimations comptables en raison d'un ou de plusieurs des facteurs suivants :

- le manque d'expérience ou de compétence de la direction, y compris le manque d'accessibilité aux compétences et connaissances nécessaires. Ces facteurs peuvent entraîner des risques, car ils peuvent se traduire par le choix d'une méthode, d'hypothèses ou de données

inappropriées. Lorsque la direction n'a pas la compétence ou l'expérience requise dans un domaine particulier et qu'elle décide de ne pas recourir aux services d'un expert, il peut y avoir un risque qu'elle choisisse :

- une méthode qui n'est pas conforme au référentiel d'information financière applicable,
- une source de données qui n'est pas pertinente et fiable;
- l'indice d'un parti pris de la direction;
- le fait que le référentiel d'information financière applicable ne précise pas les approches, notions, techniques et facteurs d'évaluation appropriés sur lesquels baser la méthode d'estimation et que l'établissement des estimations puisse, pour cette raison, faire largement appel au jugement.

A84. Voici des exemples d'estimations comptables susceptibles de faire largement appel au jugement :

- des estimations comptables basées sur des flux de trésorerie futurs attendus dont le montant ou le calendrier sont incertains;
- des estimations comptables basées sur 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 l'application nécessite une expertise ou des compétences particulières;
- des estimations comptables couvrant une longue période.

A85. Une estimation comptable est plus susceptible d'être teintée par un parti pris de la direction lorsque son établissement fait largement appel au jugement, à plus forte raison lorsque les jugements portés comportent un haut degré de subjectivité. Par exemple, lorsque l'exercice du jugement donne lieu à une large fourchette d'estimations comptables possibles, il se peut 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 la direction, introduisant ainsi 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 ont une incidence sur la planification de l'auditeur et sur les travaux qu'il effectue en vue d'identifier et d'évaluer les risques pour la période considérée.

Incertitude de mesure (Réf. : alinéa 13 c))

A86. L'incertitude de mesure tient à certains facteurs qui font qu'une estimation présente un manque de précision inhérent à l'opération de mesure. L'écart de mesure d'une estimation comptable dû à l'incertitude de mesure n'est pas en soi une anomalie. Cependant, il y a un risque d'anomalies significatives lié à l'incertitude de mesure lorsque certaines variables font augmenter la probabilité qu'une estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes ne soient pas raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.

A87. Il peut y avoir une incertitude de mesure lorsque, par exemple, il est impossible (ou impraticable, dans la mesure où le référentiel d'information financière applicable permet d'invoquer ce motif) 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 conditions futurs (par exemple, le montant d'une perte de crédit future ou le montant du règlement d'une demande d'indemnisation future);

- d'obtenir des informations précises et complètes concernant une condition 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).

A88. Les risques d'anomalies significatives liés à l'incertitude de mesure peuvent être attribuables à un ou à plusieurs des facteurs suivants :

- le référentiel d'information financière applicable, qui peut exiger :
 - le recours à une méthode d'estimation qui produit des estimations comptables comportant de façon inhérente un degré élevé d'incertitude de mesure. Par exemple, un référentiel d'information financière peut exiger l'utilisation d'évaluations en juste valeur de niveau 3,
 - l'utilisation d'hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé d'incertitude de mesure, telles que les flux de trésorerie futurs d'un contrat 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 communication d'informations sur l'incertitude de mesure. Le défaut de communiquer une information significative sur l'incertitude de mesure peut induire un risque d'anomalies significatives;
- 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.

A89. Une estimation comptable apparemment non significative peut être à l'origine d'une anomalie significative, en raison de l'incertitude de mesure qui lui est associée; autrement dit, l'importance du montant comptabilisé ou présenté par voie de notes dans les états financiers relativement à une estimation comptable n'est pas en soi un bon indice de l'incertitude de mesure que celle-ci présente.

A90. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude de mesure d'un élément est si élevé qu'on ne peut établir une estimation comptable raisonnable. Le référentiel d'information financière applicable peut alors interdire la comptabilisation de cet élément dans les états financiers ou son évaluation en 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 en 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 le degré d'incertitude de mesure qui leur est associé (voir les paragraphes A124, A125 et A135 à A137).

A91. Les estimations comptables ne comportent pas toutes un degré élevé d'incertitude de mesure. 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 de mesure 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 de mesure.

- A92. L'analyse de sensibilité peut montrer que l'estimation comptable est sensible à une ou à plusieurs hypothèses, sur lesquelles l'auditeur concentre alors son attention.
- A93. Le degré d'incertitude de mesure associée à une estimation comptable peut influencer sur la vulnérabilité de l'estimation comptable à un parti pris de la direction. Il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lorsque l'incertitude de mesure fait partie des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

- A94. Selon la norme ISA 330, pour concevoir les procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie. Il doit ainsi notamment tenir compte de la probabilité d'anomalies significatives, selon les caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information fournie (c'est-à-dire le risque inhérent), ainsi que de la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles pertinents (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), car la prise en compte de ceux-ci exige l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement.
- A95. Selon le paragraphe A40 de la norme ISA 200⁵³, en général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle. Cela dit, 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. Bien que cette norme ISA n'exige pas une évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle et ne sous-entende pas qu'une telle évaluation est de mise, elle permet de voir qu'il est important que l'auditeur tienne compte à la fois des risques inhérents et des risques liés au contrôle pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants, au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330.

Cas où le risque inhérent est faible (Réf. : alinéa 15 a))

- A96. Si les procédures d'audit complémentaires énoncées à l'alinéa 15 a) ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur est tenu, selon la norme ISA 330, de concevoir et de mettre en œuvre d'autres procédures.

Cas où le risque inhérent n'est pas faible (Réf. : alinéa 15 b))

- A97. La présente norme ISA ne précise pas la nature des procédures d'audit complémentaires qui doivent être mises en œuvre pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives lorsque le risque inhérent n'est pas faible. La mise en œuvre de procédures telles que l'obtention d'éléments probants sur les événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, la vérification du

⁵³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ou la détermination d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance, ainsi que la mise en œuvre d'autres types de procédures analytiques de corroboration peuvent aider l'auditeur à obtenir des éléments probants sur les points dont il est question aux paragraphes 17 à 19. Pour ce faire, de telles procédures doivent toutefois être conçues de façon à couvrir ces points.

Cas où l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles pertinents et cas où les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 16)

A98. Dans certaines situations, il peut être impossible ou impraticable pour l'auditeur de concevoir des procédures de corroboration assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. Cela peut notamment se produire dans le cas d'audits de grandes banques ou de grandes entités d'assurance ou de télécommunications qui recourent massivement aux TI dans l'exercice de leurs activités ou qui établissent beaucoup d'estimations comptables, dont un grand nombre sont complexes ou font largement appel au jugement. Voici des facteurs susceptibles d'indiquer que des procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions :

- le volume d'opérations (par exemple, le volume d'opérations réalisées par une grande banque ou une grande entité d'assurance ou de télécommunications peut être considérable, ce qui complique la conception de procédures de corroboration qui fournissent à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions);
- le fait que des informations importantes servant à étayer une ou plusieurs assertions soient générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement. Il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique pour de telles assertions. Dans un tel cas, le caractère suffisant et approprié des éléments probants peut dépendre de l'efficacité des contrôles sur l'exactitude et l'exhaustivité des informations. Par ailleurs, le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque l'information est générée, enregistrée, traitée ou communiquée uniquement sous forme électronique et que les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement;
- la nécessité de combiner des informations du grand livre général et des livres auxiliaires avec des informations produites hors de ceux-ci (par exemple, des informations produites par le système de gestion des risques de l'entité peuvent être nécessaires à l'estimation d'une perte de crédit attendue). Dans certaines situations, il peut être impossible de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration fournissant à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

A99. Dans certains pays, 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 d'effectuer des travaux supplémentaires pour fournir une assurance à l'égard du contrôle interne.

Considérations propres aux petites entités

A100. L'établissement des estimations comptables peut faire l'objet de contrôles dans les petites entités, mais selon des modalités qui peuvent être plus ou moins structurées. En outre, les petites entités

peuvent juger que certains types de contrôles ne sont pas nécessaires en raison de la participation active de la direction au processus d'information financière. Dans le cas de très petites entités, il est même probable que peu de contrôles visant les estimations comptables soient jugés pertinents par l'auditeur aux fins de l'audit. De ce fait, les réponses de l'auditeur à sa propre évaluation des risques sont plus susceptibles d'être de nature corroborante.

Complexité (Réf. : par. 17)

A101. Lorsque la direction a recours à une méthode qui est complexe, une question importante que l'auditeur peut devoir se poser pour déterminer si la méthode, les données importantes et les hypothèses importantes utilisées sont appropriées est de savoir si d'autres notions, techniques ou facteurs d'évaluation ou d'autres types d'hypothèses ou de sources de données disponibles auraient pu, dans les circonstances, être plus appropriés ou généralement mieux acceptés au regard du référentiel d'information financière applicable. L'auditeur peut aussi se demander si la direction a eu accès aux compétences et aux connaissances appropriées pour appliquer la méthode complexe.

Modélisation complexe

A102. Dans certains cas, il peut arriver que la direction ait recours à un modèle complexe pour établir une estimation comptable. Le caractère approprié ou non, au regard du référentiel d'information financière applicable, du modèle complexe utilisé peut être fonction d'un certain nombre de facteurs, comme la nature de l'entité et son environnement, y compris le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités, ou encore le type d'élément à évaluer.

A103. La nature et l'étendue des procédures qui peuvent être mises en œuvre à l'égard du modèle complexe dépendent des raisons à l'origine de sa complexité. Lorsqu'une modélisation complexe est nécessaire, il est probable que le risque d'anomalies significatives évalué soit élevé et que, par conséquent, des éléments probants particulièrement convaincants doivent être obtenus.

A104. Le degré de pertinence des points suivants dépend des circonstances, y compris du fait que le modèle complexe ait été conçu par une tierce partie ou qu'il s'agisse d'un modèle exclusif. Selon la situation, l'auditeur peut se poser un certain nombre de questions, dont les suivantes :

- Le modèle fait-il l'objet d'une validation avant utilisation 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 sous-jacentes,
 - des données de sortie du modèle par rapport à des opérations réelles;
- Existe-t-il des politiques et procédures appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle?

Compréhension et interprétation des données (Réf. : alinéa 17 c))

A105. Une estimation comptable peut être fondée sur des données qu'il est nécessaire de comprendre ou d'interpréter. Par exemple, un contrat peut comporter des modalités complexes qui doivent être comprises et interprétées par la direction en fonction des faits et circonstances propres à l'entité.

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;
- s'enquérir des dispositions légales ou des modalités contractuelles auprès du conseiller juridique de l'entité;
- inspecter les contrats sous-jacents pour :
 - comprendre et apprécier la finalité économique sous-jacente de l'opération ou de l'accord,
 - déterminer si les modalités du contrat concordent avec les explications de la direction.

Intégrité des données importantes et des hypothèses importantes (Réf. : alinéa 17 d))

A106. Les données peuvent être produites par l'entité ou provenir d'une source externe. Lors de la collecte d'éléments probants sur l'intégrité des données et des hypothèses, il peut être bon que l'auditeur procède à une comparaison avec des données et des hypothèses provenant d'une source externe.

Exercice du jugement

Choix de la méthode, des données importantes et des hypothèses importantes (Réf. : sous-alinéa 18 a)i))

A107. L'auditeur peut obtenir des éléments probants sur les choix effectués par la direction en ce qui concerne la méthode appliquée ainsi que les données importantes et les hypothèses importantes en s'enquérant de l'analyse stratégique et de la gestion des risques auxquelles procède en permanence la direction et en inspectant des documents pertinents (tels que des procès-verbaux). Même en l'absence de processus établis en bonne et due forme, comme ce peut être le cas dans les petites entités, l'auditeur peut être en mesure d'évaluer les données importantes et les hypothèses importantes en adressant des demandes d'informations à la direction et en s'entretenant avec celle-ci, et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Modifications apportées à la méthode, aux données importantes ou aux hypothèses importantes par rapport aux périodes précédentes (Réf. : sous-alinéa 18 a)ii))

A108. Il importe que l'auditeur examine toute modification apportée à une estimation comptable ou à une méthode d'estimation par rapport aux périodes précédentes, parce qu'il est peu probable qu'une modification qui n'est motivée ni par un changement de circonstances ni par l'existence de nouvelles informations soit raisonnable et conforme au référentiel d'information financière applicable. Des révisions arbitraires d'estimations comptables aboutissent à des états financiers incohérents dans le temps et peuvent donner lieu à une anomalie significative dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A147 à A152).

A109. Lorsque la direction apporte une modification à une méthode, à des données ou à des hypothèses utilisées dans des périodes précédentes, elle peut évaluer d'autres hypothèses ou dénouements possibles pour une estimation comptable. Selon les circonstances, cette évaluation peut se faire suivant diverses approches, dont l'analyse de sensibilité. La direction peut, par exemple, déterminer

comment le montant que représente l'estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier puisque tous les intervenants du marché ne retiennent pas 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».

Considérations propres aux petites entités

A110. Les petites entités ont parfois recours à des moyens relativement simples pour évaluer d'autres hypothèses ou dénouements possibles. En plus d'examiner la documentation disponible, l'auditeur peut adresser des demandes d'informations à la direction afin d'obtenir d'autres éléments probants attestant que celle-ci a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles. Par ailleurs, il peut arriver que la direction n'ait pas l'expertise nécessaire pour envisager d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et qu'elle doive donc recourir aux compétences ou aux connaissances spécialisées d'une partie externe (voir aussi le sous-alinéa 10 e)iv)).

Intention et capacité de la direction (Réf. : alinéa 18 b))

A111. Le caractère raisonnable des hypothèses 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. L'étendue des éléments probants à obtenir au sujet des intentions et de la capacité de la direction relève du jugement professionnel. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir de tels éléments probants :

- examiner dans quelle mesure la direction a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé;
- passer en revue les projets écrits ainsi que d'autres documents, notamment, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations et les procès-verbaux;
- s'enquérir auprès de la direction 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;
- 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, car leur objectif d'évaluation exige que les hypothèses reflètent celles des intervenants du marché.

Ajustements apportés au modèle (Réf. : sous-alinéa 18 c)iii))

A112. Lorsque la direction apporte des ajustements aux données de sortie du modèle (voir le paragraphe A30) pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable, il importe généralement d'examiner ces ajustements pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques d'anomalies significatives associés à la nécessité pour la direction d'exercer son jugement. Certaines méthodes d'estimation peuvent commander l'apport d'ajustements, par exemple dans le cas de contrats d'assurance évalués à la valeur de règlement ou de pertes de crédit attendues comptabilisées selon l'approche par superposition. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, il peut être pertinent de déterminer 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.

Incertitude de mesure

Moyens pris par la direction pour saisir l'incertitude de mesure et y répondre (Réf. : sous-alinéa 19 a)i))

A113. Pour établir une estimation ponctuelle appropriée et préparer les informations y afférentes, la direction doit comprendre les causes et l'étendue de la variabilité inhérente aux résultats de l'évaluation, ainsi que la fourchette des résultats raisonnablement possibles du processus d'évaluation. Elle doit aussi se demander comment la complexité et l'exercice du jugement dans l'établissement de l'estimation font augmenter le risque que celle-ci comporte des anomalies, et répondre aux incidences relevées. Cela est essentiel pour que le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et la préparation des informations y afférentes reposent uniquement sur l'incertitude de mesure.

A114. Pour répondre à l'incertitude de mesure, il n'y a pas de méthode particulière qui vaille mieux qu'une autre. Ainsi, la direction peut effectuer une analyse de sensibilité, une analyse de scénarios ou, lorsqu'une évaluation plus rigoureuse est nécessaire (par exemple, dans le secteur des banques ou de l'assurance), une simulation de crise et une simulation de crise inversée. La direction n'est pas nécessairement obligée de se livrer à un examen approfondi, avec de nombreux documents à l'appui, des différents dénouements ou hypothèses possibles. L'important est de savoir si la direction a évalué adéquatement l'incidence potentielle de l'incertitude de mesure sur l'estimation comptable, et non pas quelles méthodes précises elle a employées. En conséquence, lorsque la direction n'a pas envisagé d'autres hypothèses ou dénouements possibles, il peut être nécessaire que l'auditeur s'entretienne avec elle de la façon dont elle a répondu à l'incertitude de mesure, en lui demandant de justifier sa démarche.

A115. Le paragraphe A46 énonce les points que l'auditeur peut prendre en considération pour comprendre si et, le cas échéant, comment la direction a répondu à l'incertitude de mesure.

Établissement, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes sur l'incertitude de mesure (Réf. : sous-alinéa 19 a)ii))

A116. Il est important que la direction s'assure, lors de la préparation des états financiers, que l'incertitude de mesure est décrite de façon appropriée. Elle doit notamment choisir une estimation ponctuelle appropriée et déterminer les informations y afférentes à fournir dans les états financiers pour décrire l'incertitude de mesure. À cet égard, une estimation ponctuelle appropriée est un montant représentatif de la fourchette des résultats raisonnablement possibles du processus d'évaluation, et

les informations y afférentes appropriées sont celles qui décrivent l'étendue de la variabilité de ces résultats.

- A117. Des exigences du référentiel d'information financière applicable peuvent prescrire la méthode à appliquer pour choisir un montant parmi les résultats raisonnablement possibles du processus d'évaluation. Certains référentiels d'information financière peuvent indiquer que le montant approprié est un montant qui est représentatif de la fourchette des résultats raisonnablement possibles et que, dans certains cas, le montant le plus pertinent peut être situé dans la partie médiane de cette fourchette.
- A118. Par exemple, en ce qui concerne les estimations en juste valeur, les IFRS⁵⁴ précisent que, si plusieurs techniques 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 préconiser l'utilisation de l'espérance mathématique des résultats raisonnablement possibles du processus d'évaluation, ou l'utilisation du résultat le plus probable ou encore de celui qui est plus probable qu'improbable.
- A119. Dans d'autres cas, le référentiel d'information financière applicable ne préconise aucune méthode de sélection particulière. Il est alors nécessaire d'exercer son jugement, en tenant compte des exigences du référentiel, y compris, le cas échéant, les exigences concernant la fidélité.
- A120. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations qui indiquent que le montant est une estimation et qui expliquent la nature et les limites du processus suivi pour l'établir, 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 remplis⁵⁵. De plus, dans certaines circonstances, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles expressément exigées par le référentiel d'information financière pour que les états financiers donnent une image fidèle, ou dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, qu'ils ne soient pas trompeurs.
- A121. Le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations 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 spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation d'estimations comptables dans ses états financiers.
- A122. Le référentiel d'information financière applicable peut aussi exiger la fourniture d'informations 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 de mesure.
- A123. Le paragraphe A2 de la présente norme ISA décrit des facteurs que l'auditeur pourrait juger pertinent de prendre en considération pour évaluer le caractère raisonnable d'une estimation comptable et des informations y afférentes au regard du référentiel d'information financière applicable. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes, l'auditeur peut notamment se demander :

⁵⁴ IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, paragraphe 63.

⁵⁵ IFRS 13, paragraphe 92.

- si la direction disposait de diverses méthodes et sources de données pour établir l'estimation comptable, et si la façon dont elle a choisi la méthode et les données était appropriée;
- si les variables d'évaluation choisies par la direction étaient appropriées et suffisantes;
- 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 dans le processus d'évaluation étaient appropriées, pertinentes et fiables, et si leur intégrité a été maintenue;
- si les calculs qui ont servi à produire les données de sortie du processus d'évaluation étaient mathématiquement exacts;
- si la direction a choisi une estimation ponctuelle qui représente adéquatement la fourchette des résultats raisonnablement possibles du processus d'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 suivi pour l'établir, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus.

A124. L'auditeur peut conclure que les informations fournies sur l'incertitude de mesure ne sont pas raisonnables compte tenu des circonstances et des faits, même lorsque ces informations sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Plus l'éventail des dénouements possibles de l'estimation comptable est large, plus il est important que l'auditeur évalue le caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude de mesure (voir les paragraphes A133 et A134).

A125. Dans certains cas, il se peut que l'auditeur considère comme approprié d'encourager la direction à décrire, dans les notes des états financiers, les circonstances entourant l'incertitude de mesure. La norme ISA 705 (révisée)⁵⁶ 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 de mesure. Si l'appréciation de l'incertitude de mesure associée aux estimations comptables et des informations fournies à cet égard est une question qui nécessite une attention importante de la part de l'auditeur, elle peut constituer une question clé de l'audit (voir la norme ISA 701⁵⁷).

Cas où la direction n'a pas bien saisi l'incertitude de mesure ou n'y a pas répondu de façon appropriée (Réf. : alinéa 19 b))

A126. Lorsque l'auditeur estime que la direction n'a pas bien saisi l'incertitude de mesure ou qu'elle n'y a pas répondu de façon appropriée, il peut demander à la direction d'envisager d'autres hypothèses ou de fournir des informations supplémentaires sur l'incertitude de mesure.

A127. Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas bien saisi l'incertitude de mesure ou qu'elle n'y a pas répondu de façon appropriée, il est tenu, dans la mesure du possible, d'établir sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance afin d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations fournies dans les états financiers qui décrivent l'incertitude de mesure. Les méthodes, hypothèses et données que doit utiliser l'auditeur dépendent des exigences du référentiel d'information financière applicable.

⁵⁶ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁵⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

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

A128. L'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance constitue une procédure analytique de corroboration conçue et mise en œuvre par l'auditeur. La norme ISA 520⁵⁸ contient des exigences et des indications sur l'utilisation des procédures analytiques de corroboration.

A129. La façon dont l'auditeur s'y prend pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance peut varier en fonction de ce qui semble le plus efficace en la circonstance. Par exemple, l'auditeur peut commencer par établir une estimation ponctuelle, puis en mesurer la sensibilité à des changements d'hypothèses pour déterminer un intervalle lui permettant d'évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. Ou il peut, au contraire, d'abord établir un intervalle, en vue de déterminer ensuite, si possible, une estimation ponctuelle.

A130. La capacité de l'auditeur à établir une estimation ponctuelle, par opposition à un intervalle, dépend de plusieurs facteurs, dont la méthode utilisée, la nature et l'ampleur des données disponibles ainsi que l'incertitude de mesure qui pèse sur l'estimation comptable. Par ailleurs, la décision d'établir soit une estimation ponctuelle soit un intervalle de confiance peut être influencée par le référentiel d'information financière applicable, qui peut imposer un certain type d'estimation ponctuelle après examen des différents scénarios et hypothèses ou bien prescrire une méthode de calcul précise (par exemple, l'espérance mathématique de la valeur actualisée ou le résultat le plus probable).

A131. 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, que ce soit un modèle vendu dans le commerce à l'intention d'un secteur ou d'une branche d'activité en particulier, ou un modèle exclusif, ou encore un modèle qu'il a lui-même mis au point;
- utiliser le modèle de la direction, mais choisir d'autres hypothèses possibles ou des données provenant d'autres sources pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance;
- établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance seulement pour une partie de l'estimation comptable (par exemple, dans le cas où seule une partie de l'estimation comptable présente un risque d'anomalies significatives);
- élaborer des hypothèses qui diffèrent de celles de la direction;
- charger un expert salarié ou un expert-conseil de mettre au point ou d'appliquer le modèle, ou encore de fournir des hypothèses pertinentes;
- se référer à des conditions, opérations ou événements comparables ou encore, s'il y a lieu, à des marchés d'actifs ou de passifs comparables.

A132. Il est primordial que l'auditeur acquière une compréhension suffisante des données, des hypothèses et de la méthode que la direction a utilisées pour établir ses estimations comptables, car cette compréhension peut par ailleurs lui être utile pour établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance approprié, et pour déterminer si l'estimation comptable est raisonnable ou si elle comporte une anomalie.

⁵⁸ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

A133. Il se peut aussi que l'auditeur soit appelé à se demander si le choix des hypothèses, des données ou de la méthode dénote un parti pris possible de la direction. Par exemple, si la direction a élaboré, aux fins de l'établissement d'une estimation comptable donnée, une fourchette appropriée pour trois hypothèses différentes et que, dans chaque cas, elle a retenu des hypothèses provenant d'une même extrémité de la fourchette, l'auditeur devra peut-être 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 les hypothèses utilisées étaient appropriées et justifiées dans les circonstances.

A134. Dans certaines circonstances, l'intervalle de confiance établi par l'auditeur relativement à une estimation comptable 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 fixé en fonction d'un montant lié aux résultats d'exploitation (par exemple, le bénéfice avant impôts) et que ce montant est relativement petit par rapport à celui des actifs et à d'autres montants du bilan. Il est alors particulièrement important que l'auditeur évalue le caractère raisonnable des informations fournies sur l'incertitude de mesure. Il peut également être approprié, dans ces circonstances, de considérer les points soulevés aux paragraphes A133, A144 et A145.

Informations fournies sur les estimations comptables (Réf. : par. 21)

A135. Le paragraphe 21 s'applique, peu importe que l'auditeur soit tenu ou non de mettre en œuvre des procédures en application du paragraphe 19.

A136. La présentation d'états financiers conformes au référentiel d'information financière applicable implique de fournir des informations sur les éléments pertinents. Il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable permette, ou prescrive, la fourniture d'informations sur les estimations comptables et que certaines entités fournissent volontairement des informations supplémentaires dans les notes des états financiers. Ces informations peuvent comprendre, par exemple :

- la méthode d'estimation employée, y compris tout modèle applicable;
- le fondement du choix de la méthode d'estimation utilisée;
- 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 à la volonté de l'entité;
- l'effet de tout changement de méthode d'estimation par rapport à la période précédente;
- les sources et les incidences de l'incertitude de mesure;
- les informations en juste valeur, y compris celles produites par des experts choisis par la direction;
- les informations concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles.

De telles informations aident les utilisateurs à comprendre les estimations comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers. Par conséquent, il faut que l'auditeur obtienne des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de déterminer si elles sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.

A137. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut exiger la fourniture d'informations particulières sur les incertitudes. Par exemple, certains référentiels d'information financière exigent que soient fournies :

- des informations sur les hypothèses clés et les autres sources d'incertitude de mesure qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable d'actifs et de passifs. On peut désigner ces éléments dont la mention est obligatoire par des termes comme «sources principales d'incertitude relative aux estimations» ou «estimations comptables critiques»;
- des informations sur la fourchette des dénouements possibles, ainsi que les hypothèses utilisées pour déterminer cette fourchette;
- des informations particulières, telles que :
 - des informations sur l'importance des estimations comptables en juste valeur au regard de la situation et de la performance financières de l'entité,
 - des informations sur l'inactivité ou l'illiquidité du marché;
- des informations qualitatives comme l'exposition au risque et les facteurs à l'origine de cette exposition, les objectifs, politiques et procédures de gestion du risque de l'entité, les méthodes utilisées pour mesurer le risque, ainsi que toute modification apportée à 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 au risque, tirées des données fournies en interne aux dirigeants clés de l'entité et concernant notamment le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

A138. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle⁵⁹, 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 sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle. Selon les faits et circonstances, notamment l'importance des estimations comptables par rapport à l'ensemble des états financiers, l'auditeur peut considérer comme nécessaire que des informations supplémentaires sur les estimations comptables soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci donnent une image fidèle. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, une estimation comptable présente une incertitude de mesure importante (voir les paragraphes A124 et A125).

Évaluation globale fondée sur les procédures d'audit mises en œuvre (Réf. : par. 22)

A139. La norme ISA 330⁶⁰ précise qu'un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il

⁵⁹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

⁶⁰ Norme ISA 330, paragraphe A60.

recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Ainsi, lorsqu'il met en œuvre des procédures pour obtenir des éléments probants sur les points dont il est question aux paragraphes 17 à 19, 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.

A140. Par exemple, l'auditeur pourrait avoir d'abord déterminé que la seule raison qui sous-tend l'évaluation des risques d'anomalies significatives est la nécessité pour la direction d'exercer son jugement pour établir une estimation comptable. Puis, lors de la mise en œuvre des procédures visant à obtenir des éléments probants sur les points pertinents dont il est question au paragraphe 18, il pourrait se rendre compte que l'estimation comptable est plus complexe qu'il le pensait, ce qui pourrait l'amener à réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives (en ajoutant la complexité aux raisons qui sous-tendent son évaluation). L'auditeur devrait alors mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin d'obtenir des éléments probants sur les points pertinents dont il est question au paragraphe 17. La norme ISA 315 (révisée) donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur⁶¹.

A141. Dans le cas des estimations comptables qui n'ont pas été comptabilisées, l'évaluation de l'auditeur peut viser avant tout 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 dans les notes des états financiers.

Anomalies (Réf. : par. 23)

A142. La norme ISA 450⁶² fournit des indications sur la façon de distinguer les types d'anomalies pour les besoins de l'évaluation que fait l'auditeur de l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers. En ce qui concerne les estimations comptables, une anomalie, qu'elle résulte d'une fraude ou d'une erreur, peut être liée :

- à des anomalies sur lesquelles il n'y a pas de doute (anomalies factuelles);
- à des écarts résultant de jugements de la direction concernant, entre autres, la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables ainsi que la fourniture d'informations y afférentes (y compris le choix ou l'application de méthodes comptables) que l'auditeur considère comme déraisonnables ou inappropriés (anomalies liées au jugement);
- à la meilleure estimation des anomalies dans une population que fait l'auditeur en extrapolant à l'ensemble de la population échantillonnée les anomalies détectées dans les échantillons tirés de cette population (anomalies extrapolées).

A143. Les paragraphes A113 à A118 contiennent des indications qui visent à aider l'auditeur à évaluer l'estimation ponctuelle que la direction a choisi de présenter dans les états financiers. L'auditeur peut juger que les éléments probants suffisants et appropriés qu'il a obtenus permettent d'étayer une estimation ponctuelle qui correspond à celle de la direction. Il peut également conclure, après avoir établi, conformément au paragraphe 20, un intervalle de confiance composé uniquement de

⁶¹ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

⁶² Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*.

montants qui sont appuyés par des éléments probants et qui sont raisonnables d'après son évaluation, que l'estimation ponctuelle de la direction se situe à l'intérieur de son intervalle de confiance. Dans un cas comme dans l'autre, l'auditeur peut conclure que l'estimation comptable est raisonnable au regard du référentiel d'information financière applicable.

A144. Il se peut que la direction juge raisonnable le montant ou la fourchette de montants qu'elle a établi et que l'auditeur parvienne à la même conclusion en s'appuyant sur les éléments probants qu'il a obtenus lorsqu'il a lui-même établi son estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance. Dans d'autres circonstances, il se peut que les éléments probants obtenus mettent en évidence l'existence d'autres montants ou d'autres fourchettes de montants raisonnables. Dans les deux cas, l'écart entre les deux extrémités de la fourchette de la direction ou entre les deux extrémités de l'intervalle de confiance de l'auditeur peut être considérable. Un tel écart ne signifie pas nécessairement que l'un ou l'autre des montants déterminés ou étayés par les éléments probants ou que l'un ou l'autre des montants composant l'intervalle de confiance de l'auditeur est déraisonnable. Néanmoins, si l'écart est considérable, l'auditeur pourrait juger important de réévaluer s'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère raisonnable des montants composant son intervalle.

A145. Les éléments probants obtenus peuvent étayer une estimation ponctuelle qui diffère de celle de la direction ou un intervalle de confiance qui ne comprend pas l'estimation de la direction. Lorsque les éléments probants viennent étayer une estimation ponctuelle qui diffère de celle de la direction, l'écart qui sépare ces deux estimations constitue une anomalie. Lorsque les éléments probants viennent étayer un intervalle de confiance qui ne comprend pas l'estimation de la direction, l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité de l'intervalle de confiance de l'auditeur qui s'en rapproche le plus constitue une anomalie.

A146. Dans le cas des estimations comptables et des informations y afférentes qui sont présentées dans les notes des états financiers, pour apprécier s'il dispose d'éléments probants suffisants et appropriés et si une estimation comptable comporte une anomalie, l'auditeur tient essentiellement compte des mêmes facteurs que pour l'audit d'une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers.

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 24)

A147. 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 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.

A148. L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas en soi une anomalie permettant à l'auditeur de tirer des conclusions sur le caractère raisonnable d'une estimation comptable en particulier. Toutefois, dans certains cas, les éléments probants peuvent laisser à penser qu'il existe une anomalie plutôt qu'un simple parti pris. Par exemple, si la direction a modifié une estimation comptable ou changé de méthode d'estimation par rapport à la période précédente sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances, l'auditeur peut conclure, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que l'estimation comptable comporte une anomalie

parce qu'elle a fait l'objet d'un changement arbitraire de la part de la direction, ou encore, il peut y voir l'indice d'un parti pris possible de la direction.

A149. Il peut être plus facile de détecter un parti pris de la direction en examinant un groupe d'estimations comptables ou l'ensemble des estimations comptables, ou en observant les estimations comptables sur un certain nombre de périodes, plutôt qu'en se limitant à un seul compte. Bien qu'une certaine forme de parti pris de la direction soit inhérente aux décisions subjectives, il se peut que la direction n'ait aucunement l'intention d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers lorsqu'elle porte des jugements subjectifs. Lorsque, en revanche, elle cherche intentionnellement à les induire en erreur, le parti pris de la direction est de nature frauduleuse.

A150. Par exemple, si chacune des estimations comptables présentées dans les états financiers apparaît raisonnable prise individuellement, mais que toutes les estimations ponctuelles de la direction tendent vers la même extrémité de l'intervalle de confiance de l'auditeur, celui-ci peut y voir l'indice d'un parti pris possible de la direction. Par ailleurs, l'incidence cumulative des modifications apportées à de nombreuses estimations comptables peut aussi déceler un parti pris. Par exemple, si les estimations contenues dans les états financiers de l'exercice précédent étaient regroupées à une extrémité de la fourchette des résultats raisonnablement possibles et qu'elles sont regroupées à l'autre extrémité de la fourchette dans les états financiers de l'exercice considéré, l'auditeur peut y voir l'indice d'un parti pris possible motivé par le désir de la direction d'atteindre un résultat attendu ou recherché, comme de contrebalancer des résultats plus ou moins élevés que prévu.

A151. Les indices d'un parti pris 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 et l'obliger à apprécier les conséquences que cela peut avoir sur le reste de l'audit. Par ailleurs, de tels indices peuvent avoir une incidence sur son évaluation de 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).

A152. 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 un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. L'information financière mensongère résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables, telles que la sous-estimation ou la surestimation intentionnelle. Lorsque l'indice d'un parti pris possible de la direction peut également constituer un indice 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, et les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées.

Déclarations écrites (Réf. : par. 25)

A153. La norme ISA 580⁶³ traite de l'utilisation des déclarations écrites. Lorsque l'auditeur demande à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant qu'ils considèrent comme appropriées les méthodes ainsi que les données importantes et les hypothèses importantes utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes, il doit tenir compte de la nécessité d'obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières. Ces déclarations peuvent concerner les estimations

⁶³ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, ou la décision de ne pas comptabiliser une estimation comptable ou de ne pas présenter d'informations à son sujet dans les états financiers. Elles peuvent attester, par exemple :

- que l'estimation ponctuelle de la direction est raisonnable au regard du référentiel d'information financière applicable;
- que les méthodes choisies et, le cas échéant, le modèle utilisé pour établir les estimations comptables sont appropriés au regard du référentiel d'information financière applicable;
- 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 ou appliquées de façon uniforme au regard du référentiel d'information financière applicable;
- 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 de mesure, 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, au besoin;
- 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.

A154. Dans le cas des estimations comptables qui ne sont pas comptabilisées et qui ne font pas l'objet d'informations dans les états financiers, les déclarations écrites peuvent aussi attester que la direction s'est fondée sur des motifs appropriés pour déterminer que les critères de comptabilisation ou de fourniture d'informations énoncés dans le référentiel d'information financière applicable n'étaient pas remplis.

Communication avec les responsables de la gouvernance ou avec la direction (Réf. : par. 26)

A155. 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. Par exemple, il peut avoir à expliquer, le cas échéant, pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, comme la façon dont la direction porte des jugements pour établir les estimations comptables, 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. Les éléments propres aux estimations comptables que l'auditeur peut avoir à communiquer aux responsables de la gouvernance comprennent :

- a) 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;

- b) l'importance relative des estimations comptables par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble;
- c) 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, notamment lorsque les estimations portent sur des instruments financiers;
- d) 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;
- e) les différences importantes entre les jugements posés respectivement par l'auditeur et par la direction ou un expert de son choix au sujet des évaluations;
- 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 et de la présentation des estimations comptables dans les états financiers;
- h) le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité et de l'information financière relative aux estimations comptables;
- i) 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 de mesure associée aux estimations comptables;

A156. Selon la norme ISA 265, l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance ou à la direction les déficiences importantes du contrôle interne, y compris celles concernant les estimations comptables. Par exemple, il peut relever des déficiences importantes du contrôle en ce qui concerne :

- a) le choix et l'application des principales méthodes comptables relatives aux estimations comptables, ainsi que le choix et l'utilisation des autres méthodes, hypothèses et données afférentes aux estimations comptables;
- b) la gestion des risques et les systèmes de gestion des risques;
- c) l'intégrité des données, y compris celles provenant d'une source externe;
- d) l'utilisation, l'élaboration et la validation de modèles, y compris ceux conçus par des tiers, et tout ajustement nécessaire.

A157. 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 liés aux 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 les aspects importants des activités de l'entité, y compris ses coûts estimatifs. De telles communications peuvent aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives.

Documentation (Réf. : par. 27)

- A158. Le paragraphe 8 de la norme ISA 230 exige de l'auditeur qu'il prépare une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre, entre autres, les jugements professionnels importants. En ce qui concerne l'audit des estimations comptables, ces jugements professionnels comprennent le fondement de l'évaluation que fait l'auditeur du caractère raisonnable des estimations comptables et des informations y afférentes au regard du référentiel d'information financière applicable. Les jugements portés par l'auditeur, notamment à l'égard du choix de la méthode, des données importantes et des hypothèses importantes, seront probablement étayés par la documentation relative aux procédures que l'auditeur a mises en œuvre pour traiter les points dont il est question aux paragraphes 17 à 21 et par la documentation relative à l'évaluation globale exigée aux paragraphes 22 et 23 de la présente norme ISA. 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 étayés par la documentation relative aux communications avec les responsables de la gouvernance et avec la direction, notamment dans le cas des estimations comptables pour lesquelles l'auditeur a fondé son évaluation sur le fait que le risque inhérent n'était pas faible.
- A159. Le fait de consigner en dossier les indices d'un parti pris possible de la direction qu'il a relevés au cours de l'audit aide l'auditeur à déterminer si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées, et à apprécier si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Voir le paragraphe A147 pour des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction.

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Bases d'évaluation des estimations comptables

1. La présente annexe a pour objet d'expliquer les différents types de bases d'évaluation que l'on peut utiliser pour établir une estimation comptable. Elle met en contexte, aux fins de la prise en compte par l'auditeur, la mesure dans laquelle les facteurs que sont la complexité, la nécessité pour la direction d'exercer son jugement et l'incertitude de mesure sont inhérents à l'utilisation d'une base d'évaluation donnée.
2. Une base d'évaluation comporte des objectifs d'évaluation suivant lesquels on établit les montants devant être attribués aux différents éléments des états financiers. Il existe des bases d'évaluation au coût historique et des bases d'évaluation à la valeur actuelle. Le montant attribué à un élément des états financiers évalué au coût historique fournit de l'information établie au moyen de données issues de l'opération ou de l'événement dont résulte cet élément, tandis que le montant attribué à un élément évalué à la valeur actuelle fournit de l'information qui a été mise à jour afin de refléter les conditions à la date d'évaluation. Une base d'évaluation à la valeur actuelle peut servir à établir une valeur reflétant le point de vue du marché ou celui de l'entité.
3. Selon la base d'évaluation, la nature de l'élément des états financiers, ainsi que les conditions et les circonstances l'entourant, le montant à inscrire lors de la comptabilisation initiale peut correspondre au coût ou au prix de l'élément, et il peut ensuite être nécessaire de réévaluer ou d'ajuster ce coût ou ce prix pour refléter certains changements postérieurs survenus dans les conditions ou les circonstances. Dans certains cas, le coût ou le prix d'un élément est directement observable dans des opérations réelles (effectuées par l'entité ou entre des intervenants du marché); dans d'autres, il faut avoir recours à des techniques d'évaluation pour l'estimer. Quant aux ajustements visant à refléter des changements postérieurs, ils reposent souvent sur des estimations. Des exemples de circonstances dans lesquelles l'application de certaines bases d'évaluation courantes peut nécessiter l'établissement d'estimations comptables sont présentés ci-après.
4. La nature d'un élément des états financiers ainsi que les conditions et les circonstances l'entourant varient grandement et peuvent faire en sorte que certaines variables quantitatives ou qualitatives se rattachant à l'élément (variables d'évaluation) aient une incidence sur le montant qui lui sera attribué selon la base d'évaluation pertinente.
5. Selon la nature de l'élément des états financiers, il peut y avoir des variables d'évaluation liées aux droits ou aux obligations relatifs aux ressources qu'il représente, ou à l'évolution de ces droits ou obligations. Selon les conditions et les circonstances entourant l'élément, il peut y avoir des variables d'évaluation liées à la conjoncture économique, à des conditions réglementaires ou technologiques, à des conditions de marché, ou encore à des conditions propres à l'élément, telles que la nature des activités auxquelles il se rapporte, la façon dont il est utilisé dans le cadre de celles-ci, et l'incidence qu'ont sur lui les risques et les incertitudes inhérents à ces activités.
6. Les variables d'évaluation peuvent avoir une incidence sur l'échéancier et les montants des flux de trésorerie, ainsi que sur les risques et les incertitudes connexes, et peuvent refléter d'autres risques et incertitudes inhérents à l'élément. Les variables d'évaluation peuvent aussi avoir une incidence sur le coût ou le prix d'un élément lors de sa comptabilisation initiale ou de sa réévaluation, ou sur le montant rattaché à des changements postérieurs nécessitant l'apport d'ajustements.

7. Lorsqu'une estimation comptable doit être établie autrement que par l'observation directe du coût ou du prix, on peut appliquer des techniques d'évaluation pour modéliser le coût ou le prix de l'élément, ou l'incidence de tout changement postérieur nécessitant l'apport d'ajustements. Pour appliquer de telles techniques, il faut évaluer ou estimer les variables d'évaluation pertinentes, puis leur appliquer des opérations mathématiques. Les variables d'évaluation peuvent être évaluées ou estimées en fonction de données observables, le cas échéant, ou en fonction d'hypothèses s'appuyant sur les meilleures données ou d'autres informations disponibles. Le choix et l'application des techniques d'évaluation appropriées, y compris l'évaluation ou l'estimation des variables d'évaluation et l'application des opérations mathématiques, se font suivant les objectifs de la base d'évaluation, après prise en compte de la nature de l'élément ainsi que des circonstances et des conditions l'entourant.
8. Lorsqu'on établit une estimation comptable pour un élément des états financiers au moyen de telles techniques de modélisation, il faut parfois déterminer :
 - les variables d'évaluation quantitatives et qualitatives pertinentes;
 - la disponibilité de données observables permettant d'évaluer les variables d'évaluation pertinentes;
 - les sources de données observables permettant d'évaluer de façon appropriée les variables d'évaluation pertinentes, lorsque de telles données sont disponibles;
 - les types d'hypothèses qu'il faut élaborer pour estimer de façon appropriée les variables d'évaluation, ainsi que les sources de données permettant d'étayer ces hypothèses adéquatement, lorsqu'on ne dispose pas de données observables permettant d'évaluer les variables d'évaluation pertinentes ou que les données observables disponibles ne sont pas suffisamment précises ou détaillées;
 - la méthode (la technique d'évaluation ou la combinaison de techniques d'évaluation) selon laquelle les données ou les hypothèses seront employées pour l'établissement de l'estimation et la compilation d'informations sur la sensibilité de cette estimation aux variations raisonnablement possibles des données et des hypothèses utilisées;
 - s'il y a lieu, la nature et l'étendue des ajustements qui pourraient devoir être apportés à l'estimation à la suite de l'application de cette méthode, par exemple pour refléter des limitations d'ordre pratique touchant la validité des techniques d'évaluation appliquées au regard de ce qu'elles sont censées évaluer.

Exemples de circonstances dans lesquelles l'application de certaines bases d'évaluation peut nécessiter l'établissement d'estimations comptables

Bases d'évaluation au coût historique

9. Certaines bases d'évaluation requièrent l'utilisation, lors de la comptabilisation initiale, de montants reflétant le coût payé ou la contrepartie accordée (y compris les coûts de transaction) pour acquérir ou construire un actif, ou la contrepartie reçue (moins les coûts de transaction) pour engager ou prendre en charge un passif, en fonction des conditions de l'opération donnant lieu à cet actif ou ce passif (coût historique). Ces montants peuvent être directement observables (par exemple, ils peuvent figurer sur une facture, un bordereau de paiement, une note afférente à un contrat ou un autre relevé d'opération).
10. Lorsque le montant n'est pas directement observable, il peut être nécessaire d'estimer un coût présumé à l'aide d'une valeur indicative, telle que la juste valeur (voir le paragraphe 19). Par exemple, le coût présumé d'un bien peut correspondre à la juste valeur des actifs cédés ou des passifs pris en charge en

échange du bien ou encore à la juste valeur du bien lui-même lorsque celui-ci n'a pas été échangé contre un autre actif ni contre la prise en charge d'un passif. Ce coût présumé peut ne pas être connu à la date d'évaluation et dépendre de l'issue d'événements ou de circonstances futurs (par exemple, lorsqu'une partie ou la totalité du montant à payer pour acquérir une entreprise dépend des bénéfices futurs de celle-ci). Par conséquent, il est parfois difficile de déterminer un coût présumé.

Ajustement d'une évaluation au coût historique après la comptabilisation initiale

11. Lorsqu'on utilise une base d'évaluation au coût historique, après la comptabilisation initiale de l'élément, il faut procéder à des ajustements afin de refléter les changements concernant celui-ci, autres que les variations de prix. De tels changements peuvent s'échelonner sur plusieurs périodes. Dans le cas d'un actif non financier ou d'un passif non financier, ces changements peuvent refléter la consommation ou la dépréciation de l'actif ou encore le règlement du passif ou l'apparition de conditions faisant qu'un contrat devient déficitaire. Le coût historique d'un actif financier ou d'un passif financier peut être appelé «coût amorti».
12. Dans le cas d'un actif financier ou d'un passif financier évalué au coût amorti, des ajustements doivent être apportés pour refléter les changements survenus après la comptabilisation initiale, tels que les intérêts courus, les changements dans les estimations des flux de trésorerie (y compris la dépréciation des actifs financiers) et les versements ou les encaissements, mais pas pour refléter les variations de prix ultérieures causées par d'autres facteurs.
13. Souvent, le montant d'un ajustement à apporter à un élément comptabilisé initialement au coût historique n'est pas directement observable et doit donc être estimé. Or, estimer la consommation et reconnaître les pertes de valeur ainsi que les passifs se rattachant à des contrats déficitaires peuvent comporter une certaine subjectivité. C'est pourquoi il est parfois tout aussi difficile d'estimer le coût historique d'un actif ou d'un passif que d'estimer sa valeur actuelle.

Dépréciation d'un actif

14. Des ajustements sont apportés au titre de la dépréciation lorsque la valeur recouvrable dans le cadre de l'utilisation ou de la vente d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, après régularisation de celle-ci pour tenir compte de l'amortissement. La dépréciation peut découler, selon la nature de l'actif, d'un certain nombre de facteurs, tels que l'obsolescence, la dégradation physique, une baisse de la solvabilité (actifs financiers), une baisse de la valeur de marché ou une diminution de l'utilisation de l'actif aux fins de l'exploitation. Le montant de la perte de valeur à la date de clôture, le cas échéant, d'un actif évalué au coût historique n'est généralement pas directement observable et peut dépendre de la valeur qui sera réalisée dans le cadre de l'utilisation ou de la vente de l'actif.
15. Pour déterminer la valeur recouvrable lors de la cession de l'actif, il peut être nécessaire de se fonder sur une évaluation à la juste valeur ou sur la valeur nette de réalisation de l'actif, et de procéder à une estimation. De même, la détermination de la valeur d'utilité recouvrable nécessite généralement l'établissement d'une estimation. Il se peut aussi que la détermination de l'unité de comptabilisation appropriée repose sur des questions complexes.
16. Il se peut que des opérations conclues après la date de clôture permettent de quantifier une perte de valeur, puisque le montant de celle-ci devient alors observable, mais cette perte de valeur ne sera pas forcément représentative de la dépréciation de l'actif à la date de clôture, vu l'incidence possible des changements de circonstances survenus entre la date de clôture et la date à laquelle les opérations ont été conclues.

Amortissement

17. L'amortissement du coût historique d'un actif reflète la consommation de la ressource économique sous-jacente au cours de sa durée d'utilité. Or, la capacité productive de la ressource économique (durée d'utilité de l'actif), le rythme de sa consommation et la valeur résiduelle de l'actif demeurent tous incertains jusqu'à ce que la capacité productive et la consommation de la ressource aient été observées sur toute la durée d'utilité et que l'actif ait été cédé à la fin de celle-ci. Par conséquent, la plupart du temps, aucune de ces données n'est directement observable au cours de la durée d'utilité de l'actif, au moment où il faut établir des estimations comptables relativement à l'amortissement. Elles doivent donc généralement être estimées.

Bases d'évaluation à la valeur actuelle

18. Certaines bases d'évaluation requièrent l'utilisation de montants ne reflétant pas le coût historique des opérations, mais plutôt les conditions à la date d'évaluation, que ce soit du point de vue des intervenants du marché ou de celui de l'entité.

Juste valeur

19. Lorsqu'on utilise une base d'évaluation à la juste valeur, il faut établir le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif dans le cadre d'une opération normale (ou, dans le cas où une telle opération n'a pas eu lieu, dans le cadre d'une opération hypothétique) entre des intervenants d'un marché actif à la date d'évaluation. L'objectif d'une telle base est d'estimer le prix auquel une opération normale visant la vente d'un actif ou le transfert d'un passif serait conclue entre des intervenants du marché à la date d'évaluation dans les conditions actuelles du marché.
20. Nombre de référentiels d'information financière établissent une «hiérarchie des justes valeurs» qui classe les données d'entrée utilisées pour évaluer la juste valeur selon trois niveaux de fiabilité et qui préconise le recours aux données des niveaux supérieurs. L'objectif d'une telle hiérarchie est d'accroître la cohérence et la comparabilité des évaluations à la juste valeur et des informations fournies à leur sujet. Les cours, utilisés sans ajustement, auxquels l'entité peut avoir accès à la date d'évaluation, sur des marchés actifs, pour des actifs ou des passifs identiques fournissent les indications les plus pertinentes quant à la juste valeur et constituent donc des données d'entrée du plus haut niveau de la hiérarchie (niveau 1).
21. Si aucune donnée d'entrée de niveau 1 n'est disponible ou accessible, il peut être possible de déterminer la juste valeur à l'aide d'autres données d'entrée observables, telles que les cours sur un marché actif pour des éléments similaires ou les cours sur un marché inactif pour des éléments identiques, ou d'autres données d'entrée observées ou corroborées sur des marchés actifs (par exemple, les taux d'intérêt, les courbes de taux, les volatilités implicites ou les écarts de crédit). Ces autres données d'entrée observables constituent des données d'entrée de niveau 2.
22. Si aucune donnée d'entrée de niveau 1 ou de niveau 2 n'est disponible ou accessible, il peut être nécessaire de déterminer la juste valeur (dans certains cas, en utilisant une méthode d'actualisation des flux de trésorerie) en se fondant sur la meilleure information disponible dans les circonstances, ce qui comprend, en l'absence de données d'entrée observables, les données d'entrée non observables, et en prenant en compte toute l'information raisonnablement disponible au sujet des hypothèses des intervenants du marché. Les données d'entrée non observables constituent des données d'entrée de niveau 3.

23. Dans certaines circonstances, la juste valeur peut être évaluée à l'aide de données d'entrée provenant de différents niveaux de la hiérarchie ou à l'aide d'une donnée d'entrée de niveau 1 qui a fait l'objet d'un ajustement. Dans le premier cas, la juste valeur obtenue est classée globalement au même niveau de la hiérarchie que la donnée d'entrée du plus bas niveau qui est importante pour la juste valeur prise dans son ensemble. En effet, le classement d'une juste valeur correspond au niveau de la hiérarchie de la donnée d'entrée du plus bas niveau qui est importante pour la juste valeur prise dans son ensemble. De même, une juste valeur fondée sur une donnée d'entrée de niveau 1 ayant fait l'objet d'un ajustement est classée dans un niveau inférieur à 1.

Valeur d'utilité et valeur de règlement

24. Certaines bases d'évaluation requièrent l'utilisation de montants reflétant la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs afférents à l'utilisation et à la sortie d'un actif (valeur d'utilité), ou au règlement des obligations inhérentes à un passif (valeur de règlement). Par exemple, les tests de dépréciation nécessitent souvent la détermination de la valeur d'utilité (voir le paragraphe 15) et certaines provisions (dont celles pour obligations au titre des prestations de retraite, pour garanties, pour obligations de réintégration, pour litige) peuvent être évaluées à l'aide de la valeur de règlement. Les montants requis par de telles bases d'évaluation ne peuvent être observés directement et doivent donc être estimés à l'aide d'une méthode d'actualisation des flux de trésorerie. En principe, les estimations comptables fondées sur la valeur d'utilité ou la valeur de règlement reflètent le point de vue de l'entité, mais il se peut que certaines des variables d'évaluation utilisées pour établir ces estimations doivent refléter le point de vue des intervenants du marché, par exemple, les taux d'intérêt du marché.

Techniques d'évaluation couramment utilisées pour établir des évaluations à la valeur actuelle

Techniques d'évaluation

25. Les techniques d'évaluation se déclinent selon trois approches : l'approche par le marché, l'approche par les coûts et l'approche par le résultat.

L'approche par le marché

26. L'approche par le marché consiste généralement en des techniques d'évaluation qui se fondent sur les prix et d'autres informations pertinentes générées par des opérations conclues sur le marché qui concernent des actifs, des passifs ou des groupes d'actifs et de passifs (par exemple des entreprises) identiques ou similaires. De telles techniques peuvent notamment servir à établir la juste valeur d'un élément à partir de données d'entrée de niveaux 1 et 2, ou la juste valeur d'un immeuble d'après la valeur d'immeubles comparables.

L'approche par les coûts

27. L'approche par les coûts consiste généralement en des techniques d'évaluation qui reflètent le montant qui serait requis pour remplacer la capacité de service d'un actif à la date d'évaluation (souvent appelé «coût de remplacement»). Par exemple, le coût de remplacement est employé pour évaluer la juste valeur d'actifs corporels utilisés conjointement avec d'autres actifs ou passifs.

L'approche par le résultat

28. L'approche par le résultat consiste généralement en des techniques d'évaluation qui convertissent des montants futurs, comme des flux de trésorerie ou des produits et charges, en un montant unique actualisé.

Les techniques d'actualisation et les modèles d'évaluation des options en sont des exemples. Les méthodes de l'actualisation des flux de trésorerie s'inscrivent dans cette approche; elles appliquent des techniques d'actualisation à des flux de trésorerie et servent à établir la valeur d'utilité, la valeur de règlement et, parfois, la juste valeur.

Actualisation des flux de trésorerie

29. Lorsque les estimations comptables sont établies au moyen d'une base d'évaluation faisant appel à l'actualisation des flux de trésorerie, il faut généralement tenir compte de variables d'évaluation telles que :
- les montants estimés et le calendrier estimé des flux de trésorerie futurs afférents à l'élément;
 - les variations des montants et du calendrier des flux de trésorerie pouvant éventuellement résulter de l'incertitude inhérente à ceux-ci;
 - la valeur temps de l'argent;
 - le prix (prime de risque ou décote de risque) pour supporter l'incertitude inhérente aux flux de trésorerie;
 - d'autres variables, comme la liquidité, qui seraient prises en compte dans les circonstances;
 - dans le cas d'un passif évalué à la juste valeur, le prix pour supporter le risque de crédit propre à l'entité.
30. Le taux d'actualisation doit refléter des hypothèses cohérentes avec celles qui sont inhérentes aux flux de trésorerie. Par exemple, un taux d'actualisation qui reflète l'incertitude concernant les défaillances futures cadrerait avec des flux de trésorerie contractuels. Par contre, si les flux de trésorerie sont estimés selon une pondération probabiliste et qu'ils reflètent donc déjà les hypothèses sur l'incertitude concernant les défaillances futures, le taux d'actualisation ne doit pas refléter le risque inhérent à cette incertitude, car celui-ci serait alors doublement pris en compte.
31. Les hypothèses sur les flux de trésorerie et les taux d'actualisation devraient également être cohérentes entre elles. Par exemple, les flux de trésorerie nominaux, qui tiennent compte de l'effet de l'inflation, devraient être actualisés à un taux qui tient compte de cet effet et les flux de trésorerie après impôt devraient être actualisés à un taux après impôt.

Annexe 2

(Réf. : par. 2 et A6)

Facteurs pouvant révéler l'existence de risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables

1. Les paragraphes 2, 3 et 13 de la présente norme ISA définissent respectivement les facteurs que sont la complexité, l'exercice du jugement et l'incertitude de mesure, et exigent que l'auditeur tienne compte de ces facteurs et de tous les autres facteurs pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables. C'est pourquoi ces facteurs sont mentionnés tout au long de la présente norme ISA et font l'objet de renseignements supplémentaires dans la présente annexe. Par ailleurs, selon l'alinéa 15 b) de la présente norme ISA, pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit, dans certaines circonstances déterminées, mettre en œuvre des procédures lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de certaines questions liées à chacun de ces facteurs.

Circonstances dans lesquelles les trois facteurs sont plus susceptibles de jouer un rôle

2. Comme il est expliqué à l'Annexe 1, la nature de la base d'évaluation ainsi que la nature et les circonstances de l'élément des états financiers ont aussi une incidence sur le rôle joué par ces facteurs et sur la mesure dans laquelle la direction doit en tenir compte, s'il y a lieu, pour :
 - a) établir une estimation comptable à l'égard d'un montant requis;
 - b) comprendre la sensibilité de l'estimation comptable à la variation de ces facteurs;
 - c) déterminer les informations y afférentes qu'il faudra éventuellement fournir.
3. Les estimations établies au moyen d'une méthode impliquant une modélisation complexe sont plus susceptibles d'être touchées par l'interrelation entre ces trois facteurs, et de manière encore plus forte.

Incertitude de mesure

4. On entend par «incertitude de mesure» le fait qu'une estimation comptable puisse présenter un manque de précision inhérent à l'opération de mesure. En fonction de la nature de la base d'évaluation utilisée ainsi que de la nature et des circonstances de l'élément des états financiers, il se peut que le montant devant être attribué à l'élément soit directement observable avant la finalisation des états financiers, qu'il le soit seulement à une date ultérieure ou, dans certains cas, qu'il ne le soit jamais. L'incertitude de mesure se manifeste lorsqu'il est impossible de déterminer avec précision le montant à utiliser pour un poste des états financiers et que le dénouement de l'estimation n'est pas connu avant la date de finalisation des états financiers.
5. L'incertitude de mesure peut faire en sorte qu'il soit possible de choisir entre plusieurs méthodes, sources de données et types d'hypothèses pour établir les estimations comptables, ce qui rend souvent nécessaire l'exercice du jugement. En conséquence, le processus d'estimation peut aboutir à différents résultats (tant en ce qui concerne le montant des estimations comptables que les informations produites sur la sensibilité de ce montant aux variations des données ou des hypothèses utilisées). La prise en compte des différents résultats possibles est pertinente aux fins de la détermination de la manière de présenter les estimations comptables dans les états financiers, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir.

6. En raison de limites inhérentes aux informations, il est impossible de réduire l'incertitude de mesure au-delà d'un certain seuil. En outre, la plupart des référentiels d'information financière reconnaissent qu'il se peut que les informations qui devraient être prises en compte présentent des contraintes (et donc qu'il n'est pas faisable en pratique de réduire l'incertitude de mesure au-delà d'un certain seuil) lorsque le coût de leur obtention excéderait leurs avantages (c'est-à-dire qu'il y a une contrainte de coût).
7. Le degré d'incertitude de mesure résiduelle est fonction de la sensibilité de l'estimation comptable à l'utilisation de différentes méthodes, et aux variations des données ou des hypothèses. Pour les utilisateurs des états financiers, les estimations comptables comportant un degré élevé d'incertitude de mesure peuvent être d'une utilité appréciable, même si elles risquent d'être plus difficiles à établir avec précision que celles comportant un degré d'incertitude plus faible, à condition toutefois que, dans les états financiers, la nature et le degré de l'incertitude de mesure soient décrits d'une façon qui est raisonnable au regard du référentiel d'information financière applicable. Lorsqu'on présente une estimation comportant un degré élevé d'incertitude dans les états financiers, il convient de choisir une estimation ponctuelle raisonnable à cette fin, et de décrire le degré et la nature de l'incertitude de mesure, ainsi que son incidence sur le processus d'évaluation, c'est-à-dire la fourchette de dénouements possibles. Dans certains cas, il peut arriver que l'incertitude de mesure associée à une estimation comptable soit si grande que les critères de comptabilisation prescrits par le référentiel d'information financière applicable ne soient pas remplis, rendant impossible la comptabilisation de l'estimation comptable dans les états financiers, bien qu'il puisse tout de même rester des exigences pertinentes en matière d'informations à fournir.

Complexité

8. La complexité associée à l'établissement des estimations comptables se manifeste lorsqu'on doit recourir à plusieurs variables d'évaluation qui présentent des interrelations multiples ou non linéaires. Il se peut que la direction doive recourir à des compétences ou à des connaissances spécialisées, par exemple pour déterminer :
 - les notions et techniques d'évaluation pouvant être utilisées 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 notions ou techniques;
 - les variables d'évaluation sous-jacentes qui, selon son expérience, pourraient être pertinentes compte tenu de la nature et des circonstances des éléments des états financiers pour lesquels les estimations comptables sont établies;
 - les sources de données appropriées (y compris de données utiles pour l'élaboration d'hypothèses appropriées) parmi les sources internes (y compris celles produisant des données hors du grand livre général et des livres auxiliaires) ou externes, ou des solutions aux difficultés que pose l'obtention de données à partir de ces sources ou le maintien de leur intégrité dans le cadre de l'application de la méthode.
9. L'application de notions ou techniques d'évaluation peut se révéler complexe, par exemple, lorsque celles-ci impliquent l'utilisation de méthodes probabilistes, de formules d'évaluation d'options ou de techniques de simulation servant à prédire des résultats futurs ou des comportements hypothétiques. La complexité peut aussi concerner la méthode lorsqu'on doit utiliser plusieurs sources de données, hypothèses, ou notions ou techniques d'évaluation afin d'établir les données de sortie du processus

d'estimation, notamment lorsque ces données doivent être interprétées ou traitées pour qu'on puisse les utiliser telles quelles ou s'en servir pour élaborer des hypothèses.

10. La complexité associée à l'application des notions ou techniques d'évaluation peut aussi concerner les données (y compris les données utiles pour l'élaboration d'hypothèses appropriées), notamment celles qui sont intrinsèquement difficiles à identifier, à recueillir, à obtenir ou à comprendre. Par exemple :
 - a) Il peut être difficile d'obtenir des données relatives aux opérations qui ne sont généralement pas dévoilées publiquement. Même quand ces données sont accessibles par l'entremise d'une source d'informations externe, il peut être difficile de les comprendre, à moins que cette source publie des informations adéquates sur l'origine des données sous-jacentes qu'elle a utilisées et la façon dont celles-ci ont été traitées.
 - b) Il peut être difficile de comprendre les données reflétant le point de vue d'une source d'informations externe quant à des conditions ou à des événements futurs, qui peuvent être utiles pour étayer des hypothèses, lorsque la justification de ce point de vue et les informations prises en compte pour le formuler ne sont pas dévoilées.
 - c) Il se peut que certains types de données soient intrinsèquement difficiles à comprendre parce qu'elles nécessitent la maîtrise 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.

Exercice du jugement

11. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable n'aborde pas précisément, pour chaque type d'élément des états financiers et pour toutes les circonstances possibles, l'approche à privilégier pour établir une estimation comptable qui s'avère nécessaire. De plus, pour des raisons d'ordre pratique, le référentiel d'information financière applicable ne précise généralement pas toutes les variables, notions et techniques d'évaluation particulières à utiliser pour établir une estimation comptable et les informations y afférentes. C'est pourquoi la direction doit souvent exercer son jugement pour établir une estimation comptable.
12. Par ailleurs, il est généralement nécessaire de porter des jugements pour remédier aux limites inhérentes aux informations disponibles. Dans certains cas, l'étendue ou la nature de ces limites peuvent faire en sorte que certains des jugements portés présentent un degré élevé de subjectivité.
13. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable pose les fondements devant servir à porter certains jugements, par exemple des objectifs exprès ou implicites relatifs à l'évaluation, à la communication, 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.

14. Il est généralement nécessaire de porter des jugements pour déterminer une partie ou la totalité des éléments suivants :
- les approches, notions, 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 parmi celles qui sont disponibles, si les variables d'évaluation sont observables;
 - les hypothèses ou l'éventail d'hypothèses qu'il convient d'utiliser, compte tenu de la disponibilité limitée des données, notamment les hypothèses qui reflètent le point de vue des intervenants du marché, si les variables d'évaluation ne sont pas observables;
 - la fourchette d'estimations ponctuelles qu'il pourrait être raisonnable d'utiliser dans les états financiers 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;
 - l'estimation comptable qu'il serait raisonnable d'utiliser, et les informations y afférentes qu'il serait raisonnable de fournir, dans les états financiers.
15. Il se peut que la direction doive aussi porter des jugements quant aux contraintes de coût, notamment en ce qui concerne les variables d'évaluation dont il faut tenir compte mais qui ne sont pas directement observables, et quant aux meilleures informations disponibles dans les circonstances.
16. Il est nécessaire de porter des jugements aux fins de l'établissement d'hypothèses sur des événements ou conditions futurs; la difficulté de ces jugements varie en fonction du degré d'incertitude lié à ces événements ou conditions. Le niveau de précision avec lequel il est possible de prédire des événements ou conditions futurs dépend de la mesure dans laquelle ces événements ou conditions sont prévisibles d'après les connaissances disponibles, dont celles relatives aux événements et conditions passés et au dénouement de ceux-ci. Le manque de précision contribue aussi à l'incertitude de mesure, comme mentionné plus haut.
17. Ce ne sont pas tous les aspects d'un dénouement futur qui sont incertains et seuls ceux qui le sont 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 la perte de valeur.
18. Cependant, dans d'autres cas, les montants des flux de trésorerie que les droits liés à un actif sont censés procurer peuvent être incertains (par exemple, dans le cadre d'un litige en cours, il se peut que le montant de l'indemnité à recevoir soit très incertain). 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, en fonction de la solvabilité de la partie visée par la réclamation.
19. 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 de mesure inhérente.

20. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire de tenir compte d'informations sur des conditions et événements passés, en plus des tendances actuelles et des prévisions. Les conditions et événements passés fournissent des informations historiques à partir desquelles il est possible de cerner et d'extrapoler des schémas historiques récurrents liés à certaines variables d'évaluation incertaines pour mieux évaluer les 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 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.
21. 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 de mesure est élevé, ou que les deux le sont, le risque de parti pris de la direction et le nombre d'occasions pour celle-ci d'en faire preuve peuvent augmenter, tout comme la facilité à dissimuler un tel parti pris.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 540 (RÉVISÉE)

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

[...]

Questions à communiquer

[...]

Note : Le paragraphe 18 a été inclus à titre indicatif seulement.

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, les responsables de la gouvernance peuvent s'intéresser à l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat, raisonnable des informations fournies au sujet de l'incertitude relative de mesure et des jugements importants relatifs aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser les responsables de la gouvernance sont touchées par des facteurs pertinents, tels que l'incertitude de mesure, la complexité ou la nécessité pour la direction d'exercer son jugement. 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. L'Annexe 2 donne un aperçu des questions pouvant être abordées dans le cadre de cette communication.

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

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 1⁶⁴ 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 38 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 22A
- 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), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 18;~~ 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

⁶⁴ 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
DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 540 (RÉVISÉE)

- 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

Annexe 2

(Réf. : alinéa 16 a), et par. A19 et A20)

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 (révisée), y compris, par exemple :
 - 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;
 - les changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes;
 - ~~le fait que la décisions~~ les décisions de la direction ~~de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser~~ concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication des estimations comptables dans ses états financiers est sont conformes ou non au référentiel d'information financière applicable;
 - 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;
 - ~~le processus suivi~~ la méthode employée par la direction pour l'établissement des estimations comptables ~~(p. ex., notamment lorsque la direction a utilisé un modèle), ainsi que la conformité de la base d'évaluation retenue, est conforme~~ au référentiel d'information financière applicable;
 - ~~le caractère raisonnable~~ si les données importantes et les ~~des~~ hypothèses importantes retenues utilisées par la direction pour ~~la préparation~~ l'établissement des estimations comptables sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation et des autres exigences du référentiel d'information financière applicable;
 - 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;
 - les risques d'anomalies significatives;
 - les indices d'un parti pris possible de la part de la direction;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES
DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 540 (RÉVISÉE)

- 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;
- le caractère adéquat raisonnable des informations fournies sur l'incertitude de mesure fournies dans les états financiers.

Norme ISA 500, *Éléments probants*

Définitions

5. Dans les 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;
- 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, autre qu'un expert choisi par la direction, qui fournit des informations accessibles au public que l'entité utilise dans la préparation des états financiers; (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

[...]

Informations à utiliser comme éléments probants

7. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit évaluer et tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, notamment des informations provenant d'une source d'informations externe. (Réf. : par. A26 à A33J)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

A1A. Lors de la préparation des états financiers, il se peut que la direction utilise des informations provenant d'une source d'informations externe. Pour déterminer si une personne physique ou une organisation agit à titre de source d'informations externe, il est important de savoir si cette personne physique ou cette organisation répond à la définition d'«expert choisi par la direction» à l'égard de ces informations. Voici des indices pouvant laisser croire qu'un tiers agit à titre de source d'informations externe plutôt qu'à titre d'expert choisi par la direction :

- les informations ne sont pas produites expressément à l'intention de l'entité;
- les informations sont accessibles au public.

Si ces indices sont présents, la direction est moins susceptible de pouvoir influencer la source d'informations externe. Le fait que la direction paie ou non des frais pour avoir accès aux informations provenant d'une source d'informations externe n'est pas pertinent pour déterminer si une personne physique ou une organisation agit à titre de source d'informations externe.

A1B. 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. Voici des exemples d'informations qui peuvent provenir de sources d'informations externes :

- les prix et les données connexes;
- les données macroéconomiques, par exemple les taux de chômage et les taux de croissance économique passés et prévus, ou les données de recensement;
- les données sur les antécédents de crédit;
- les 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;
- les tables de mortalité utilisées pour établir les passifs dans les secteurs de l'assurance-vie et des régimes de retraite.

A1C. Selon les faits et circonstances, une personne physique ou une organisation peut agir, à l'égard d'un ensemble d'informations en particulier, soit à titre de source d'informations externe, soit à titre d'expert choisi par la direction, mais non les deux. Pour déterminer si un tiers agit à titre de source d'informations externe ou d'expert choisi par la direction à l'égard d'un ensemble d'informations en particulier, l'exercice du jugement professionnel peut être nécessaire. Par exemple :

- Une organisation externe agit à titre de source d'informations externe à l'égard de données sur les prix de l'immobilier dans une région en particulier; elle rend ces données accessibles au public, et la direction de l'entité les utilise dans la préparation des états financiers. Or, l'organisation externe fournit également à la direction des services d'évaluation relatifs au portefeuille de l'entité. Elle agit donc aussi à titre d'expert choisi par la direction auprès de l'entité.
- Les tables de mortalité à usage général publiées par une organisation actuarielle peuvent constituer des informations provenant d'une source d'informations externe, ce qui n'empêche pas l'organisation actuarielle d'agir également à titre d'expert choisi par la direction en aidant

celle-ci à calculer le passif au titre de plusieurs de ses régimes de retraite.

- Une personne physique 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 physique ou l'organisation se sert de cette expertise pour établir une estimation expressément à l'intention de l'entité et que celle-ci l'utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne physique ou cette organisation agit à titre d'expert choisi par la direction. Par contre, si la personne physique ou l'organisation ne fait que diffuser publiquement des données sur le prix d'opérations privées et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, cette personne physique ou cette organisation agit à titre de source d'informations externe.

[...]

Informations à utiliser comme éléments probants

[...]

Sources d'informations externes

A33A. La compréhension des raisons pour lesquelles la direction utilise une source d'informations externe, et de la façon dont la direction a évalué la pertinence et la fiabilité des informations en vue de leur utilisation dans la préparation des états financiers, aide l'auditeur à évaluer la pertinence et la fiabilité de ces informations.

A33B. Selon les circonstances, 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 :

- la nature de la source d'informations externe consultée par l'entité, 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 fasse autorité quant à certains types d'informations;
- la possibilité pour la direction d'influer sur les informations provenant de la source d'informations externe;
- la compétence et la réputation de la source d'informations externe en ce qui concerne le type d'informations en cause;
- l'expérience de l'auditeur quant à la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe;
- les informations disponibles, s'il y en a, 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 contrôles de l'entité sur les informations provenant de sources d'informations externes;
- le fait que les informations aient été préparées ou non en tenant compte du référentiel d'information financière applicable;
- la nature et la portée des exonérations de responsabilité et des autres dispositions limitatives concernant les informations en cause;

- la disponibilité d'informations au sujet du caractère approprié des techniques, des hypothèses et des données d'entrée utilisées par la source d'informations externe dans la préparation des informations en cause.
- A33C. L'évaluation par l'auditeur de la fiabilité des informations provenant d'une source d'informations externe, notamment en ce qui concerne leur exactitude et leur exhaustivité, peut dépendre de la nature de cette source d'informations externe et des circonstances. Dans de nombreux cas, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'évaluer l'exactitude et l'exhaustivité des informations provenant d'une source d'informations externe en raison de l'absence de lien contractuel entre la source d'informations externe et l'entité devant obtenir les informations, ou du refus de la source d'informations externe de fournir des informations considérées comme protégées par des droits de propriété intellectuelle. Par exemple, si l'entité utilise le taux d'inflation publié par une banque centrale pour établir une estimation comptable, l'auditeur peut, afin d'évaluer l'exactitude et l'exhaustivité de l'information, tenir compte de la nature de la source et de la mesure dans laquelle elle fait autorité, ou obtenir l'information d'une autre source, si elle est disponible.
- A33D. La disponibilité des informations permettant de comprendre les méthodes et les hypothèses utilisées par une source d'informations externe peut avoir une incidence sur la détermination par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour tester l'utilisation que fait la direction des informations provenant de cette source. 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.
- A33E. Le caractère observable des données d'entrée et la complexité des méthodes utilisées pour la production des informations provenant de la source d'informations externe peuvent aussi avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la fiabilité de ces informations, notamment en ce qui concerne la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour tester cette fiabilité.
- A33F. Dans le cadre de l'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations provenant de la source d'informations externe, il peut être pertinent de prendre une ou plusieurs des mesures suivantes :
- mettre en œuvre des procédures visant la source d'informations externe pour comprendre et, s'il y a lieu, tester les contrôles ainsi que les processus, techniques et hypothèses utilisés;
 - mettre en œuvre des procédures, notamment, s'il y a lieu, des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles que la direction a mis en place pour évaluer la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes;
 - déterminer si les informations sont censées être utilisées aux fins pour lesquelles la direction les utilise;
 - lorsque les informations provenant de la source d'informations externe concernent les cours de titres, obtenir des cours d'une autre source.
- A33G. Dans le cas d'une évaluation de la juste valeur, pour évaluer la pertinence et la fiabilité des informations provenant de sources d'informations externes, il peut être pertinent de prendre en compte d'autres facteurs, dont les suivants :

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES
DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 540 (RÉVISÉE)

- a) le fait que les justes valeurs soient fondées ou non sur des transactions visant le même instrument ou sur les cours d'un marché actif;
- b) lorsque les justes valeurs sont fondées sur des transactions visant des actifs ou des passifs comparables, la façon dont ces transactions sont choisies et les raisons pour lesquelles elles sont considérées comme comparables;
- c) lorsqu'il n'existe aucune transaction visant le même actif ou passif ni aucune transaction 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 transactions 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.

A33H. Dans certains cas, la direction et l'auditeur peuvent utiliser des informations provenant de la même source, par exemple parce qu'il existe un seul fournisseur produisant ces informations. Lorsqu'il s'agit d'informations utilisées pour l'établissement d'une estimation comptable, l'auditeur peut se demander si le fait d'utiliser la même source d'informations que la direction est approprié, ou s'il faut obtenir d'autres éléments probants. Dans de tels cas, il peut être nécessaire d'évaluer de façon plus approfondie l'exactitude et l'exhaustivité des informations (voir également le paragraphe A33C pour d'autres facteurs pouvant être pris en compte quant à la nature d'une source d'informations externe et à la mesure dans laquelle elle fait autorité). Par exemple, l'auditeur peut obtenir des informations d'une source différente de la source d'informations externe auprès de laquelle la direction a obtenu les informations qu'elle a utilisées (s'il existe une source différente), afin d'évaluer celles-ci.

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 22
- 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)⁶⁵ 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 20XX⁶⁶ aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b, 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], quant à 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 données importantes et les hypothèses importantes que nous avons utilisées pour établir les estimations comptables, y compris les estimations en juste valeur, et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation ou une communication 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)

⁶⁵ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*

⁶⁶ 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.

^b 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 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

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

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

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

Copyright © avril 2017 IFAC. Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin d'en maximiser la diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : *Copyright © avril 2017 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.*

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 déposées et des marques de service 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.

Le présent exposé-sondage, «Projet de Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*», de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2017, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mai 2017, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de l'exposé-sondage «Projet de Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*» © 2017 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de l'exposé-sondage «Projet de Norme internationale d'audit 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*» © 2017 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, *Exposure Draft*



**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