

NCA 540, *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes* – Foire aux questions (FAQ)

Normes canadiennes d'audit (NCA)

JUIN 2021

La présente FAQ porte sur la NCA 540, *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, qui s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019. Les consultations menées sur cette norme lorsqu'elle était encore en projet ont fait ressortir plusieurs questions concernant des risques liés à la mise en œuvre ou des points à clarifier. Vous trouverez ici les réponses à plusieurs de ces questions.

La FAQ ne se veut pas exhaustive. Selon les circonstances de l'audit, il se pourrait, par exemple, que vous ayez à vous poser davantage de questions, ou encore des questions différentes. Le choix des procédures à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la NCA 540 et d'autres NCA pertinentes relève du jugement professionnel.

Soulignons que le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) a préparé des [documents explicatifs](#) sur la norme ISA 540 (révisée)¹, norme internationale dont le libellé est repris tel quel dans la NCA 540, et sur l'incidence de la pandémie de COVID-19.

¹ L'IAASB publiera prochainement une FAQ générale sur la norme ISA 540 (révisée).

1. Comment faire la distinction entre données et hypothèses? Cette distinction pourrait-elle avoir une incidence sur l'audit? (alinéa 13 h) et paragraphes 2 et 22 à 25 de la NCA 540)

Il peut être difficile de distinguer les données des hypothèses, notamment parce que ces dernières sont souvent exprimées sous forme numérique (par exemple, sous forme de facteur dans une formule servant à établir une estimation).

Les données constituent des informations factuelles, comme les prix convenus dans le cadre d'opérations sur le marché, les modalités contractuelles ou, dans un procédé de fabrication, la durée de fonctionnement d'une machine et le nombre d'unités produites. Les hypothèses sont quant à elles des jugements reposant sur les informations disponibles (c'est-à-dire des données). On peut les choisir parmi un éventail de possibilités appropriées, et il s'agit souvent de jugements sur la probabilité d'événements futurs.

Voici des exemples de données et d'hypothèses pouvant servir à estimer une obligation de garantie liée à un produit :

Données (*exemples de sources entre parenthèses*)

- Type de produit, numéros de facture et dates de vente (*documents relatifs aux ventes*)
- Nombre d'unités vendues pendant la période (*documents relatifs aux ventes*)
- Cumul des unités toujours sous garantie (*documents relatifs aux garanties*)
- Durée de la garantie du produit et conditions de réclamation au titre de la garantie (*informations sur la garantie figurant sur les factures de vente, publications concernant les dispositions de la garantie, y compris les renseignements disponibles sur le site Web*)

Hypothèses (*exemples de données sous-jacentes et de sources de données entre parenthèses*)

- Probabilité de défectuosité du produit et degré de gravité des défauts (*données – sur le produit ou des produits similaires – se rapportant à des périodes antérieures, à la période considérée et à la période de prise en compte des événements postérieurs et provenant de documents sur les réparations couvertes par la garantie; données sur la qualité du produit tirées de documents de production antérieurs ou actuels pertinents*)
- Probabilité que les clients effectueront une réclamation au titre de la garantie (*données – sur les retours de ce produit ou de produits similaires – se rapportant à des périodes antérieures, à la période considérée et à la période de prise en compte des événements postérieurs et provenant de documents sur les réclamations au titre de la garantie; données sectorielles actualisées et autres données sur les tendances du marché en matière de réclamations au titre de la garantie*)
- Coûts probables de la réparation des unités sous garantie (*données – sur les coûts de réparation des unités du produit ou de produits similaires – se rapportant à des périodes antérieures et à la période considérée et provenant de documents relatifs aux coûts des réparations couvertes par*

la garantie; données sur la façon dont ces coûts pourraient fluctuer au cours de la période de garantie, selon les prévisions financières ou autres de la société)

- Taux d'actualisation à utiliser pour déterminer la valeur actualisée des réclamations futures au titre de la garantie (*informations du secteur bancaire sur les taux d'intérêt sans risque pour la période de garantie*)

Les exigences en matière d'audit qui concernent les données s'appliquent tant aux données utilisées directement dans l'établissement d'une estimation qu'à celles qui sous-tendent les hypothèses retenues pour cette estimation.

Il y a de nombreuses similitudes entre les exigences en matière d'audit qui s'appliquent respectivement aux données, aux hypothèses et aux méthodes. La distinction entre données et hypothèses est néanmoins essentielle, vu son incidence sur l'audit. Il faut, par exemple, déterminer quelles sont les hypothèses importantes. En outre, même si les données et les méthodes choisies par la direction donnent lieu à une incertitude d'estimation et peuvent faire l'objet d'un parti pris de la direction, l'incertitude et la vulnérabilité aux partis pris risquent d'être surtout liées aux hypothèses de la direction. En effet, le choix des hypothèses exige de la direction qu'elle porte des jugements sur la probabilité d'événements ou de situations futurs et donc incertains.

2. Si la direction utilise des données provenant de sources autres que le grand livre général et les livres auxiliaires de l'entité (c'est-à-dire autres que le système comptable), est-ce que cela aura une incidence sur l'audit? (alinéa 13 h) et paragraphes 22 à 25 de la NCA 540)

Dans certains cas, cela peut accroître les risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables ou aux informations y afférentes. Par exemple :

- il se peut qu'aucun contrôle efficace n'ait été mis en place par la direction à l'égard des systèmes (autres que le système comptable) qui ont servi à obtenir des données, à établir des hypothèses ou à élaborer des méthodes;
- lorsque l'entité ne mène que des activités simples et que son propriétaire-dirigeant exerce une influence notable sur les estimations qui sont établies au moyen de données ne provenant pas du système comptable, le risque de parti pris peut être accru;
- lorsqu'une source externe est utilisée, il est parfois impossible d'obtenir des informations adéquates sur la manière dont les données, hypothèses et méthodes ont été établies. En revanche, le recours à des sources externes indépendantes de l'entité réduit le risque de parti pris de la direction, entre autres.

Si la direction utilise des informations ne provenant pas du système comptable de l'entité, cela peut influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Voici quelques exemples de questions à prendre en considération :

- Le niveau de compréhension à acquérir relativement au système d'information de l'entité relève du jugement professionnel. Ainsi, il peut être nécessaire de comprendre les aspects du système de gestion des risques de l'entité qui concernent les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, mais non d'en comprendre tous les aspects.
- Lorsque des contrôles efficaces sont nécessaires pour atténuer les risques liés à la production, à l'enregistrement, au traitement ou à la communication d'informations provenant de systèmes autres que le système comptable, il est possible que les procédures de corroboration ne puissent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer une ou plusieurs estimations comptables.
- Si, parmi les informations provenant de sources externes, il y a des travaux effectués par un expert choisi par la direction, il faudra peut-être utiliser ces travaux à titre d'éléments probants et se demander si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées ou s'il y a lieu d'avoir recours aux travaux d'un expert choisi par l'auditeur (voir la question 3).

Exigences pertinentes et exemples appuyant cette réponse :

Les informations sur lesquelles reposent les estimations comptables et les informations y afférentes peuvent être produites par l'entité ou provenir de sources externes. Elles comprennent à la fois les données et les informations sur les hypothèses et les méthodes retenues.

L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information, notamment du cheminement, dans le système d'information de l'entité, des informations relatives aux estimations comptables et des informations y afférentes pour les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes. La compréhension acquise portera, par exemple, sur la manière dont la direction identifie, choisit et utilise les méthodes, hypothèses et sources de données pertinentes, et dont elle acquiert une compréhension du degré d'incertitude d'estimation².

Le système d'information de l'entité englobe toutes les sources pertinentes, lesquelles comprennent le système comptable et les autres systèmes de l'entité (par exemple, son système de gestion des risques) ainsi que les sources externes (comme les experts choisis par la direction). Voici des exemples d'estimations comptables pouvant reposer sur des données, des hypothèses ou des méthodes provenant de sources autres que le système comptable de l'entité :

² Alinéa 13 h) de la NCA 540 et paragraphe 25 de la NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

- l'amortissement (par exemple, les données et les hypothèses concernant la durée d'utilité estimée des actifs, y compris les données sur la maintenance du matériel);
- l'évaluation d'instruments financiers (par exemple, les données sur les cours et les hypothèses sur les taux d'intérêt);
- les passifs au titre d'avantages postérieurs à l'emploi (par exemple, les données, hypothèses et méthodes actuarielles);
- les réclamations au titre des garanties de produits ou de services (par exemple, les données sur les réclamations pour des produits similaires au cours des dernières années);
- les éléments contractuels complexes (par exemple, ceux qui ont une incidence sur la comptabilisation des produits tirés de contrats à long terme ou les informations fournies sur les options de renouvellement des contrats de location et les paiements futurs au titre de la location);
- les réserves de minerais ou d'hydrocarbures dans les industries extractives (par exemple, les données, hypothèses et méthodes techniques et géologiques);
- les pertes de crédit attendues (par exemple, l'historique des taux de défaillance historiques des prêts et l'évolution des facteurs économiques ayant une incidence sur la capacité de remboursement).

Il faut également tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants, y compris de celles que l'auditeur ou la direction ont obtenues d'une source d'informations externe³.

3. En quelles circonstances a-t-on besoin de compétences ou de connaissances spécialisées ou faut-il utiliser les travaux d'un expert choisi par l'auditeur? (paragraphe 15 de la NCA 540)

L'auditeur doit déterminer si l'équipe de mission a besoin de compétences ou de connaissances spécialisées, que ce soit pour l'audit d'une ou de plusieurs estimations comptables. Ces compétences ou connaissances peuvent être nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, à la conception et à la mise en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, ou à l'évaluation des éléments probants obtenus.

Voici quelques exemples d'estimations comptables pour lesquelles l'équipe de mission pourrait avoir besoin de compétences spécialisées en comptabilité ou en audit :

- les estimations pour lesquelles les exigences du référentiel d'information financière applicable requièrent l'application de modèles complexes, comme les justes valeurs de niveau 3;
- les pertes de crédit attendues d'une institution financière;

³ Paragraphe 7 de la NCA 500, *Éléments probants*.

- les passifs d'assurance d'une entité d'assurance.

Par contre, bon nombre d'estimations comptables, comme un simple calcul de l'obsolescence des stocks, ne nécessitent pas de compétences ou de connaissances spécialisées; l'équipe de mission possède les connaissances requises pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques appropriées, identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, répondre aux risques et évaluer les éléments probants obtenus.

Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour l'audit d'une estimation comptable, il faut déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert choisi par l'auditeur⁴. Ce peut être le cas, par exemple, pour les estimations suivantes :

- l'évaluation d'instruments financiers complexes, d'actifs incorporels et d'autres actifs et passifs;
- les actifs ou passifs au titre des avantages postérieurs à l'emploi;
- l'estimation de réserves de pétrole et de gaz;
- les passifs environnementaux ainsi que de coûts de dépollution;
- l'interprétation de contrats et de textes légaux ou réglementaires;
- l'analyse de questions de conformité fiscale complexes ou inhabituelles.

Dans certains cas, la direction pourrait avoir demandé l'aide d'un expert pour une estimation comptable. Il est alors possible d'utiliser les travaux de cet expert en se conformant aux exigences applicables énoncées dans les normes d'audit. Le fait que la direction ait eu recours à un expert est un facteur qu'il faudra prendre en considération lorsque viendra le temps de déterminer s'il y a lieu de faire appel à un expert choisi par l'auditeur et d'utiliser ses travaux.

4. Comment tenir compte de la mesure dans laquelle une estimation est touchée par les facteurs de risque inhérent? (paragraphe 16 et A76 à A79 de la NCA 540)

Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes, on doit maintenant évaluer séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle au niveau des assertions, comme l'exige la NCA 315. Pour ce faire, il faut tenir compte de la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur :

- le choix et l'application, par la direction, de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement de l'estimation comptable;
- le choix, par la direction, d'une estimation ponctuelle et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers⁵.

4 Paragraphe 7 de la NCA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*, et paragraphe A62 de la NCA 540.

5 Alinéa 16 b) de la NCA 540.

Lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable ou aux informations y afférentes, il faut procéder à une évaluation du risque inhérent. Cette évaluation s'inscrit sur une échelle, appelée « échelle de risque inhérent », qui va du risque « très faible » au risque « très élevé » (c'est près de cette extrémité que se situent les risques importants). Le risque inhérent n'est jamais nul; l'estimation comptable est toujours touchée, dans une mesure plus ou moins grande, par au moins un facteur de risque inhérent (par exemple, l'incertitude de mesure).

Voici quelques exemples de questions à prendre en considération lorsque, pour situer le risque sur l'échelle de risque inhérent, on évalue la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérent influent sur la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie liée à une estimation comptable :

- Le degré de complexité peut être élevé lorsque l'estimation concerne un montant qui n'est pas directement observable (par exemple, le montant attendu des réclamations futures au titre d'une garantie). Le modèle utilisé peut aussi inclure un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses au sujet d'événements futurs.
- Il y a des estimations qui comportent peu de subjectivité (par exemple, les estimations portant sur l'obsolescence des stocks dans les cas où les types de stocks sont peu nombreux et clairement définis).
- L'estimation peut comporter un degré élevé d'incertitude d'estimation (c'est le cas, par exemple, d'une estimation qui exige un jugement critique à l'égard d'un passif dont le montant dépend de l'issue d'un procès).

5. Que signifie l'expression « procédures d'audit complémentaires » dans le contexte de l'audit d'estimations comptables? (paragraphe 18 et A81 à A84 de la NCA 540)

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable. Pour déterminer dans quelle mesure ces procédures répondent à l'évaluation des risques, il faut tenir compte des raisons qui sous-tendent cette évaluation⁶.

Comme l'indique la NCA 315, les procédures d'évaluation des risques sont des procédures d'audit⁷. Selon les exigences de la NCA 330, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁸. Or, les exigences des NCA 315 et 330 s'appliquent tout au long de l'audit. Il se peut qu'une NCA traitant d'un aspect particulier de l'audit, comme la NCA 540, s'étende sur la façon dont il convient d'appliquer les objectifs et les exigences de NCA telles que la NCA 315 ou

6 Paragraphe 18 de la NCA 540.

7 Alinéa 13 j) de la NCA 315.

8 Paragraphe 6 de la NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

la NCA 330, mais sans les répéter⁹. Par exemple, la NCA 540 vient préciser les exigences de la NCA 330 en indiquant que les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent inclure une ou plusieurs des approches suivantes :

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

En d'autres termes, mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dans le contexte de l'audit d'estimations comptables, c'est appliquer une ou plusieurs des approches de test ci-dessus.

Les procédures d'audit complémentaires doivent tenir compte du fait que plus les risques d'anomalies significatives sont considérés comme élevés, plus les éléments probants doivent être convaincants. Il faut également concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires¹⁰.

6. Dans quels cas faut-il tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents à l'égard des estimations comptables? (paragraphe 19 et A85 à A89 de la NCA 540)

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

- a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (compte tenu de l'incidence d'un ou de plusieurs facteurs de risque inhérent et de l'évaluation du risque lié au contrôle) repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles;
- b) les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions¹¹.

Ces situations sont les mêmes que celles énoncées au paragraphe 8 de la NCA 330.

En ce qui concerne le point a), l'auditeur peut décider, par exemple, de ne pas tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles s'il est probable que ceux-ci comportent des limites inhérentes en raison de leur conception.

9 Paragraphe A76 de la NCA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*.

10 Paragraphe 18 de la NCA 540.

11 Paragraphe 19 de la NCA 540.

Pour ce qui est du point b), selon la nature du montant estimé et les systèmes et procédures utilisés, il se peut que l'établissement de l'estimation soit fort complexe et nécessite de vastes quantités de données. Prenons l'exemple d'une entité qui ne génère aucune preuve tangible des opérations qu'elle effectue, mais dont le système enregistre les services fournis à chaque client et le moment de la prestation de ces services. En pareil cas, il est improbable qu'on obtienne des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions en mettant en œuvre uniquement des procédures de corroboration.

7. Quelles sont les questions clés dont il faut tenir compte lorsque la stratégie d'audit consiste en l'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur? (paragraphe 21 de la NCA 540)

L'auditeur peut décider que les procédures d'audit complémentaires qui seront mises en œuvre à l'égard d'une estimation comptable consisteront à obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport. Voici quelques exemples de questions à prendre en considération lorsqu'on emploie cette stratégie :

- Les risques d'anomalies significatives peuvent avoir changé depuis que la direction a établi son estimation. Par exemple, dans le cas d'une provision pour créances douteuses fondée sur des hypothèses au sujet du calendrier et du montant des paiements reçus de divers clients, il se pourrait que des événements postérieurs (comme le recouvrement de certains montants entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur) montrent que ces hypothèses étaient erronées et que la provision aurait dû être beaucoup plus élevée ou bien moindre.
- L'obtention d'éléments probants à partir d'événements postérieurs ne sera vraisemblablement pas suffisante pour toutes les estimations. En effet, les situations ou les événements concernant certaines estimations n'évoluent que sur une longue période qui s'étire au-delà de la période de prise en compte des événements postérieurs. Par exemple, la garantie d'un produit de l'entité peut prendre fin longtemps après cette période.
- Selon les NCA, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures portant sur les événements postérieurs¹². Ces procédures peuvent être incluses dans celles qui sont mises en œuvre à l'égard d'une ou de plusieurs estimations comptables. En outre, les travaux d'audit effectués relativement aux événements postérieurs peuvent fournir des éléments probants pertinents lorsque l'auditeur choisit une ou plusieurs des autres approches (c'est-à-dire le test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable ou l'établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur) en tant que procédures d'audit complémentaires pour une estimation comptable.

¹² NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*.

8. Quelles questions clés faut-il prendre en considération lorsqu'on choisit d'élaborer sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance? Plus précisément, doit-on obligatoirement tenir compte de tous les points énoncés aux paragraphes 23 à 25 de la NCA 540 qui concernent le test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable? (paragraphes 28 et 29 de la NCA 540)

L'auditeur peut choisir, à titre de procédure d'audit complémentaire à mettre en œuvre à l'égard d'une estimation comptable, d'établir sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance. Parfois, c'est cette stratégie qui doit être privilégiée lorsqu'elle est faisable en pratique. Tel sera le cas dans la situation décrite ci-après :

- L'auditeur juge, d'après les éléments probants obtenus, que la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre.
- Il demande à la direction de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour remédier à la situation.
- La réponse de la direction à sa demande ne constitue pas une mesure suffisante par rapport à l'incertitude d'estimation.

L'auditeur peut établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance pour l'estimation comptable en entier ou seulement pour une partie de celle-ci (par exemple, il peut décider de le faire pour une hypothèse en particulier ou seulement pour la partie de l'estimation comptable qui présente un risque d'anomalies significatives).

Tout écart entre l'estimation ponctuelle de l'auditeur et celle de la direction constitue une anomalie. Prenez note qu'il se peut que l'intervalle de confiance de l'auditeur ne comprenne pas l'estimation ponctuelle de la direction. En pareil cas, l'anomalie correspond à l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité la plus proche de l'intervalle de confiance de l'auditeur.

Lorsqu'il établit une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance, l'auditeur peut utiliser ses propres méthodes, hypothèses et données, ou celles de la direction. Dans tous les cas, il doit évaluer si les méthodes, les hypothèses et les données utilisées sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable. Pour ce faire, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures en tenant compte des points dont il est question dans les exigences concernant le test du processus qu'a suivi la direction pour établir son estimation ponctuelle (paragraphes 23 à 25 de la NCA 540). Voici quelques exemples de questions à prendre en considération :

- Selon les alinéas 23 b), 24 b) et 25 b), il faut déterminer si le choix des méthodes, des hypothèses et des données présente des indices d'un parti pris possible de la direction. Si l'auditeur choisit lui-même les méthodes, les hypothèses et les données qui serviront à établir son estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance, il peut considérer que cette exigence ne s'applique pas.

- En ce qui concerne les hypothèses importantes, le paragraphe 24 exige que l'auditeur détermine, s'il y a lieu, si la direction a l'intention de mener des actions particulières, et si elle a la capacité de le faire. Cela peut s'appliquer à une hypothèse importante utilisée dans l'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur. Si tel est le cas, l'auditeur devra obtenir des éléments probants sur l'intention et la capacité de la direction.
- Selon le paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si les données ont été adéquatement comprises ou interprétées par la direction, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles. Lorsque c'est l'auditeur qui établit sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance, c'est lui qui doit comprendre et interpréter adéquatement les modalités contractuelles, le cas échéant.

9. Comment évaluer si un parti pris de la direction a eu une incidence significative sur l'établissement des estimations comptables? (paragraphe 32 de la NCA 540)

L'auditeur doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, l'auditeur doit en évaluer l'incidence sur l'audit, notamment lorsque le parti pris est de nature frauduleuse.

Voici les questions à prendre en considération dans cette évaluation :

- Il faut porter attention aux indices d'un parti pris possible de la direction lors de l'audit des estimations prises individuellement. Parmi ces indices, il y a :
 - la modification d'une estimation comptable ou un changement de méthode d'estimation, sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances;
 - le choix ou l'élaboration d'hypothèses importantes ou de données qui aboutissent à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction;
 - le choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.
- Il peut être difficile de détecter un parti pris de la direction lors de l'audit des estimations prises individuellement; il se peut que l'auditeur ne puisse déceler un tel parti pris que par l'examen d'un groupe d'estimations comptables ou de l'ensemble des estimations comptables ou par l'observation des changements apportés aux estimations comptables sur un certain nombre de périodes. Par exemple, si les estimations ponctuelles de la direction ont systématiquement tendance à se trouver, dans la fourchette de résultats raisonnablement possibles établie par l'auditeur, à l'extrémité qui permet d'obtenir un résultat en matière d'information financière plus favorable pour la direction, cela peut constituer un indice de parti pris de la direction.

- Les indices d'un parti pris possible de la direction ne constituent pas en soi des anomalies. Toutefois, dans certains cas, les éléments probants peuvent laisser à penser qu'il existe une anomalie plutôt qu'un simple parti pris de la direction.
- Les informations financières mensongères résultent souvent de la sous-estimation ou de la surestimation volontaires des estimations comptables. Par conséquent, les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent constituer un facteur de risque de fraude, et l'auditeur peut être appelé à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation du risque de fraude, ainsi que les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées.

10. Quels sont les éléments clés à inclure dans les demandes de déclarations écrites adressées à la direction ou aux responsables de la gouvernance? (paragraphe 37 de la NCA 540)

L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites attestant que les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées pour l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation ou une fourniture d'informations conformes au référentiel d'information financière applicable.

Ces déclarations peuvent notamment attester :

- que les méthodes, les hypothèses et les données que la direction a utilisées pour établir les estimations comptables ont été choisies et appliquées de façon uniforme et appropriée;
- que la direction a pris en compte toutes les informations pertinentes dont elle avait connaissance lorsqu'elle a porté des jugements importants concernant les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées;
- que la direction a pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre, et a choisi adéquatement les estimations ponctuelles parmi la fourchette de résultats raisonnablement possibles de l'évaluation;
- que les informations fournies sur les estimations comptables, y compris celles qui décrivent l'incertitude d'estimation, sont complètes et raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable;
- qu'aucun événement postérieur à la date de clôture ne nécessite l'ajustement des estimations comptables et des informations y afférentes.

L'auditeur doit aussi se demander s'il lui faut obtenir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières (par exemple, des estimations comportant un degré élevé de complexité ou d'incertitude d'estimation), notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses ou les données utilisées. Ces déclarations peuvent inclure certains des éléments énumérés ci-dessus. L'auditeur peut aussi demander des déclarations écrites sur d'autres points, telles que des déclarations attestant :

- que les estimations comptables ont été établies en faisant appel aux compétences ou aux connaissances spécialisées appropriées (par exemple, les estimations concernant les avantages sociaux futurs nécessitent, pour la plupart, le recours aux travaux d'un actuaire);
- que les hypothèses reflètent bien les actions que la direction a l'intention et la capacité de mener au nom de l'entité (par exemple, l'estimation établie par la direction relativement à la valeur comptable d'une marque de commerce, soit un actif incorporel, ne sera pas la même selon que la direction a l'intention et la capacité ou non de renouveler cette marque de commerce);
- lorsque des estimations comptables ne sont pas comptabilisées et ne font pas l'objet d'informations dans les états financiers, que les critères de comptabilisation ou de fourniture d'informations énoncés dans le référentiel d'information financière applicable ne sont pas remplis.

Il peut convenir, dans certains cas, de demander aussi des déclarations écrites aux responsables de la gouvernance. Par exemple, dans le contexte précis de la mission, l'auditeur pourrait juger qu'il est à propos de demander aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant qu'ils ont exercé une surveillance appropriée de la direction en ce qui concerne les estimations qui impliquent des jugements importants ou qui comportent un degré élevé d'incertitude d'estimation ou de complexité.

Commentaires

Dans une démarche d'amélioration continue et d'élaboration d'indications ne faisant pas autorité de haute qualité, nous aimerions recevoir vos commentaires. Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur la présente FAQ ou vos suggestions pour les prochaines publications à :

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

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

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication. La présente FAQ n'est pas publiée sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2021 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.