



AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES : NORME ISA 540 (RÉVISÉE) OUTIL DE MISE EN ŒUVRE

AVERTISSEMENT

Cet outil est conçu pour aider les professionnels dans la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, sans toutefois être destiné à remplacer la lecture de la norme en soi. En outre, un professionnel doit se servir de cet outil dans le cadre de son jugement professionnel ainsi que des faits et circonstances de chaque audit particulier. Il convient également de noter que les exemples fournis ne sont pas exhaustifs et ne représentent pas tous les aspects relatifs à l'audit des estimations comptables. Ils sont surtout présentés pour contribuer à guider l'auditeur dans des scénarios spécifiques plutôt que dans toutes les situations qu'il pourrait rencontrer durant un audit.

L'IFAC décline toute responsabilité ou obligation qui pourrait découler, de façon directe ou indirecte, de l'utilisation et de l'application du présent outil.

Introduction

Dans les entités de tous types et de toutes envergures, la direction est souvent obligée de faire des estimations comptables dans les cas où les montants en numéraire des états financiers ne sont pas directement observables. Les estimations comptables revêtent toutes un certain degré d'incertitude d'estimation en raison des limites inhérentes des connaissances de la direction ou des données suscitant une subjectivité inhérente et à une variation de l'évaluation des résultats. Outre leur caractère subjectif, les estimations comptables peuvent également être complexes.

Ces caractéristiques propres aux estimations comptables ont une grande incidence sur l'audit des états financiers, car les facteurs de complexité, de subjectivité ou d'autres risques inhérents à l'évaluation de ces montants monétaires affectent leur susceptibilité aux anomalies.

La norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes* aborde les responsabilités de l'auditeur liées aux estimations comptables et aux informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'objectif de l'auditeur consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes figurant dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019.

Facteurs importants à prendre en compte lors de l'utilisation du présent outil

Cet Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs (Outil) :

- Favorise la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée), y compris les changements importants apportés à la norme ISA 540. Il est applicable à l'audit des états financiers de tous les types d'entités, quelle que soit leur nature, leur taille ou leur complexité, que leurs estimations comptables soient simples ou complexes ou que le risque d'anomalies significatives soit élevé ou non.
- Fournit une vue d'ensemble des étapes et des questions connexes dont il faut tenir compte lors de l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes. Il est surtout axé sur les questions les plus susceptibles de nécessiter des clarifications. Il comprend des suggestions de type « Quoi », « Pourquoi » et « Comment ». Ces suggestions ne sont pas exhaustives, car des considérations différentes ou supplémentaires pourraient s'appliquer en fonction des circonstances de l'engagement. Les procédures spécifiques que le professionnel choisit de mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la norme ISA 540 (révisée) et d'autres normes ISA pertinentes relèvent de son jugement professionnel.
- Cela ne remplace pas la nécessité de lire la norme ISA 540 (révisée) ainsi que les modalités d'application et autres commentaires explicatifs.
- Cela est destiné à être utilisé en association avec un autre matériel qui ne fait pas autorité, par exemple :
 - La **présentation** de la norme ISA 540 (révisée), dans laquelle le membre du conseil d'administration et président du groupe de travail sur la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée) du Conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB) explique les problèmes d'intérêt général abordés dans la norme révisée, ainsi que les principales modifications et les activités planifiées par le groupe de travail.
 - Deux **séries de diapositives** sur la norme ISA 540 (révisée). La série de diapositives de synthèse fournit une vue d'ensemble généralisée de la norme ISA 540 (révisée), tandis que la série de diapositives de présentation générale fournit une vue d'ensemble plus détaillée des modifications.
 - L'aperçu de l'IAASB en **anglais** et en **français** est un résumé présentant une vue d'ensemble des modifications apportées à la norme ISA 540 (révisée).
 - **Base des conclusions** de la norme ISA 540 (révisée), qui fournit un contexte supplémentaire sur le projet et des détails relatifs aux conclusions tirées lors de la publication de la version finale de la norme révisée.
 - Des **exemples illustratifs** de la norme ISA 540 (révisée) pour l'audit des estimations comptables simples et complexes, conçus de manière à illustrer la manière selon laquelle un auditeur pourrait aborder certaines exigences de la norme ISA 540 (révisée) pour réaliser les estimations comptables à caractéristiques et degrés de complexité variables.
 - Une **table ronde par vidéo** dans laquelle les intervenants discutent des premiers enseignements, défis, avantages et succès de la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée).
 - Un **exposé sur un client d'audit**, indiquant les questions dont il faut tenir compte en se préparant aux demandes d'un auditeur relatives à la norme ISA 540 (révisée).

Le présent outil est essentiellement destiné à permettre d'acquérir une compréhension des questions de type « quoi », « pourquoi » et « comment » relatives aux exigences de la norme ISA 540 (révisée) et de fournir des renseignements supplémentaires et complémentaires d'autres publications qui ne font pas autorité et qui abordent des questions relatives à la présente norme ISA.

Forme et contenu de cet outil

[Illustration 1 – Organigramme de l'IAASB : Exigences de la norme ISA 540 \(révisée\)*](#)

- Fournit une vue d'ensemble du flux d'exigences de la norme ISA 540 (révisée).
- Des numéros d'étapes ont été ajoutés à l'organigramme et renvoient à l'illustration 2.

[Illustration 2 – Tableau de 10 étapes](#)

- Résume les aspects clés des exigences de la norme ISA 540 (révisée) et d'autres considérations relatives au « Quoi » (exigences), au « Pourquoi » (raison) et au « Comment » (considérations pratiques).
- Souligne les principales modifications apportées à la version précédente de la norme ISA 540 (révisée) avec des légendes en forme de « cases vertes » ; ces principales modifications sont identifiées dans la [publication Aperçu de l'IAASB relative à la norme ISA 540 \(révisée\)](#).

[Illustration 3 – Organigramme de l'IAASB : Trois approches de test*](#)

- Fournit une vue d'ensemble des trois approches de test possibles pour la réalisation de procédures d'audit complémentaires sur les estimations comptables.

[Illustration 4 – Diagramme de l'IAASB : Liens entre la norme ISA 540 \(révisée\) et d'autres normes ISA*](#)

- Résume les principaux liens existant entre la norme ISA 540 (révisée) et d'autres normes ISA ; certaines exigences et d'autres orientations de la norme ISA 540 (révisée) font référence ou expliquent comment les normes ISA 315 (révisée en 2019), ISA 330, ISA 450, ISA 500 et d'autres normes ISA pertinentes doivent être appliquées en matière d'estimations comptables et d'informations y afférentes¹.

[Illustration 5 – Adaptabilité](#)

- Fournit des orientations relatives à l'adaptabilité de la norme ISA 540 (révisée).

Bien que la norme ISA 540 (révisée) s'applique à toutes les estimations comptables, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. En résultat, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et d'audit complémentaires (**tests de contrôle** et **procédures de corroboration**) dépendront de :

 - la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérents affectent la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie ;
 - l'évaluation d'un auditeur des risques connexes d'anomalies significatives.

* Les organigrammes et le diagramme ont été élaborés par l'IAASB.

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* ; Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* ; Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit* ; ISA 500, *Éléments probants*.

Certaines questions générales à prendre en compte lors de la mise en œuvre de la norme ISA 540 (révisée)

Scepticisme professionnel

Il est indispensable de faire preuve de scepticisme professionnel dans tous les aspects de l'audit, y compris lors de l'audit des estimations comptables, et ce, indépendamment de la nature, de la taille ou de la complexité de l'entité dont les états financiers font l'objet de l'audit. L'exercice du scepticisme professionnel à l'égard des estimations comptables est influencé par la prise en compte, par l'auditeur, des facteurs de risque inhérent. Son importance s'accroît lorsque les estimations comptables comportent un degré plus élevé d'incertitude d'estimation, ou sont fortement touchées par la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. De même, l'exercice du scepticisme professionnel est important dans les cas où la vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent, est particulièrement importante.

Il est possible que la documentation de l'exercice du scepticisme professionnel par l'auditeur puisse se faire de plusieurs manières différentes. Néanmoins, la documentation d'audit peut fournir des éléments probants de l'exercice du scepticisme professionnel. Par exemple :

- **Comment** l'auditeur a appliqué sa compréhension de l'entité et de son environnement (en développant ses propres attentes relatives aux estimations comptables et aux informations y afférentes qui doivent être incluses dans les états financiers de l'entité et **comment** ces attentes peuvent être comparées aux états financiers de l'entité produits par la direction.
- **Comment** l'auditeur a conçu et mené les procédures d'audit pour obtenir des éléments probants appropriés suffisants d'une manière exempte de tout parti pris quant à l'obtention d'éléments probants susceptibles d'être corroborés ou l'exclusion d'éléments probants susceptibles d'être contradictoires.
- **Comment** l'auditeur a pris en considération tous les éléments probants pertinents, qu'ils soient corroborants ou contradictoires.
- **Comment** l'auditeur a évalué les éléments probants obtenus lorsque ceux-ci corroborent **et/ou** contredisent les assertions de la direction (il s'agit notamment de formuler des jugements professionnels en vue de tirer des conclusions sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis).
- **Comment** l'auditeur a géré les indices d'un parti pris possible de la direction.

Les normes ISA exigent que l'auditeur prépare une documentation d'audit suffisante afin de permettre à un auditeur expérimenté n'ayant aucun lien avec l'audit de comprendre, entre autres, les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions tirées sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

Remerciements

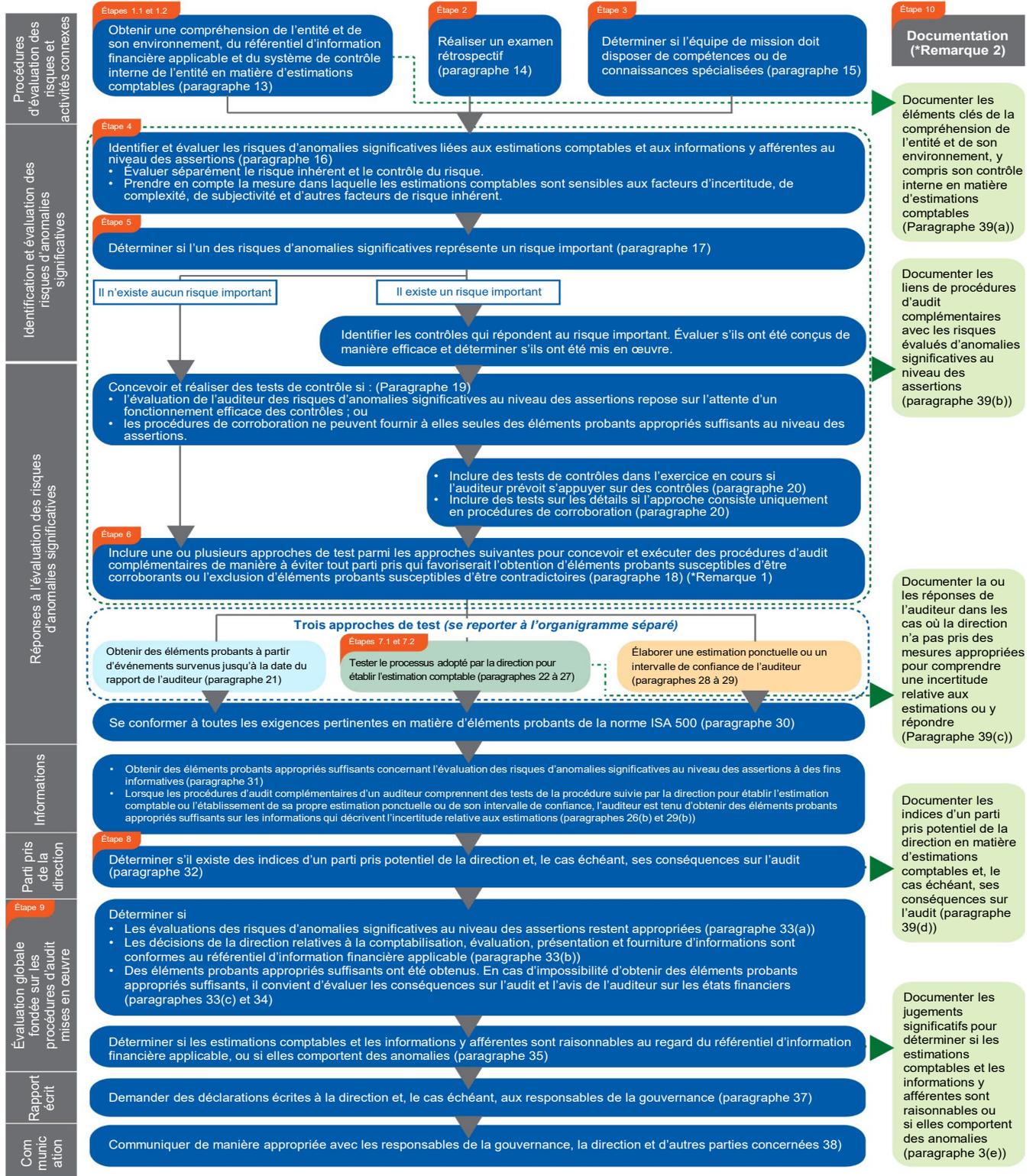
L'outil est fondé sur l'Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs des comptables professionnels agréés Canada (CPA Canada), publié en septembre 2021, et est utilisé avec l'autorisation de CPA Canada.

Illustration 1 : Exigences de la norme ISA 540 (révisée)*

IAASB

Norme ISA 540 (révisée) – Exigences

Cet organigramme illustre le flux d'exigences de la norme ISA 540 (révisée).



* Remarques

1. Adaptabilité

- La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires dépendent de l'incertitude d'estimation et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives s'y rattachant. (Paragraphe 3)
 - Les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement doivent être réalisées dans une mesure suffisante pour lui fournir une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. (Paragraphe 13)
 - Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent répondre aux raisons de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et tenir compte du fait que plus le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, plus les éléments probants doivent être convaincants. (Paragraphe 18)
- Les paragraphes .A20 à .A22, .A63, .A67 et .A84 illustrent l'adaptabilité de la norme. (Paragraphe A7)

2. Documentation

- Le paragraphe 39 de la norme ISA 540 (révisée) décrit les exigences spécifiques en matière de documentation pour l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes. Se reporter à la norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, en ce qui concerne la responsabilité de l'auditeur de préparer la documentation relative à l'audit des états financiers, et son annexe, qui énumère d'autres normes ISA comportant des exigences et des orientations spécifiques en matière de documentation.

3. Des numéros d'étapes ont été ajoutés à l'organigramme et renvoient à l'annexe 2.

Illustration 2 : 10 étapes

ÉTAPE 1.1 | Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, le référentiel d'information financière applicable lié aux estimations comptables et aux informations y afférentes. [Norme ISA 540 (révisée) .13 (a) à (d)]

Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur devra acquérir une compréhension des questions suivantes liées aux estimations comptables de l'entité. Les procédures qu'il met en œuvre pour acquérir cette compréhension doivent être suffisantes pour lui permettre d'obtenir des éléments probants qui fourniront une base appropriée aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Des exigences et un matériel d'application améliorés plus détaillés

Quoi

Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement et du référentiel d'information financière applicable

- a. Les opérations de l'entité et les autres événements et situations pouvant nécessiter la comptabilisation d'estimations comptables ou la fourniture d'informations y afférentes dans les états financiers, ou entraîner des changements dans ces estimations.
- b. Les exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux estimations comptables (notamment les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation à utiliser, ainsi que les exigences connexes en matière de présentation et d'informations à fournir) et leur application au regard de la nature et des circonstances de l'entité et de son environnement, y compris l'incidence des facteurs de risque inhérent sur la possibilité que les assertions comportent des anomalies.
- c. Les facteurs réglementaires pertinents aux estimations comptables de l'entité, y compris, s'il y a lieu, les cadres réglementaires relatifs au contrôle prudentiel.
- d. La nature des estimations comptables et des informations y afférentes que l'auditeur s'attend à trouver dans les états financiers de l'entité, selon sa compréhension des questions mentionnées aux points (a) à (c) ci-dessus.

Pourquoi

- Contribuer à fournir une base appropriée à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives liées aux estimations comptables. Par exemple, cela permet d'identifier :
 - les opérations ou autres événements ou situations affectés par les facteurs de risque inhérent qui augmentent le risque d'anomalies significatives ;
 - les facteurs de risque qui ont considérablement changé depuis l'audit précédent ;
 - les changements des exigences du référentiel d'information financière applicable ou des réglementations.

L'acquisition d'une compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit une base de discussion avec la direction sur leur manière d'appliquer les exigences du référentiel d'information financière applicable pertinentes aux estimations comptables.

Comment

- Déterminer si le référentiel d'information financière applicable :
 - prescrit des critères de comptabilisation ou des méthodes d'évaluation pour les estimations comptables ;
 - précise des critères selon lesquels l'évaluation à la juste valeur est permise ou exigée, par exemple, en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou à un passif ;
 - précise les informations qu'il est obligatoire ou suggéré de fournir, notamment en ce qui concerne les jugements, les hypothèses ou d'autres sources d'incertitude d'estimation liée aux estimations comptables.
 - Se renseigner auprès des personnes qui préparent et révisent les estimations comptables et auprès des personnes exerçant d'autres fonctions qui sont susceptibles d'avoir connaissance des types d'opérations, de conditions et d'événements qui entraînent la nécessité de procéder à des estimations comptables nouvelles ou modifiées.
 - Se renseigner sur les changements touchant aux activités de l'entité, notamment les modifications en matière d'environnement d'affaires et de technologie. Appuyer ces demandes de renseignements, le cas échéant, par l'inspection, l'observation et la lecture des documents pertinents. Par exemple, en révisant de nouveaux grands contrats pour déterminer s'ils comportent des modalités susceptibles d'affecter les estimations comptables.
 - Effectuer des procédures analytiques permettant d'identifier les opérations pertinentes et d'autres événements ou situations, y compris les relations inhabituelles ou inattendues.
-

ÉTAPE 1.2 | Acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité en matière d'estimations comptables. [Norme ISA 540 (révisée) .13(e) à (j)]

Quoi

Acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne de l'entité

Des exigences et un matériel d'application améliorés plus détaillés

- e. La nature et l'étendue de la supervision et de la gouvernance que l'entité exerce sur le processus d'information financière de la direction en ce qui concerne les estimations comptables.
- f. La manière dont la direction détermine et applique les compétences ou les connaissances spécialisées relatives aux estimations comptables, y compris la nécessité d'avoir recours à un expert.
- g. La manière dont le processus d'évaluation des risques de l'entité permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y remédier.
- h. Le système d'information de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables, notamment :
 - I. la manière selon laquelle l'information liée aux estimations comptables et aux informations y afférentes est acheminée dans le système d'information de l'entité concernant les catégories importantes d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir ;
 - II. pour ces estimations comptables et les informations y afférentes, la manière dont la direction :
 - a. identifie les méthodes, les hypothèses ou les sources de données pertinentes qui sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable, et détermine la nécessité de les modifier, ce qui comprend la façon :
 - ii. de choisir ou de concevoir, et d'appliquer les méthodes appliquées, y compris en ce qui concerne l'utilisation de modèles ;
 - iii. de choisir les hypothèses à utiliser, en tenant compte des autres hypothèses possibles, et d'identifier celles qui sont importantes ;
 - iv. de choisir les données à utiliser ;
 - b. d'acquérir une compréhension du degré d'incertitude d'estimation, notamment par la prise en compte de la fourchette des résultats possibles de l'évaluation,
 - c. de répondre à l'incertitude d'estimation, notamment en choisissant une estimation ponctuelle et les informations y afférentes pour les inclure dans les états financiers.
- i. Les contrôles identifiés dans la composante « activités de contrôle » concernant le processus d'établissement des estimations comptables par la direction visées dans le paragraphe 13 (h) (ii).
- j. La manière selon laquelle la direction examine le résultat des estimations comptables antérieures et donne suite aux résultats de cet examen.

Pourquoi

- Contribuer à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives et à la conception de la nature, du calendrier et de la portée de procédures d'audit complémentaires.

Comment

Lors de l'application des exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019) en matière des estimations comptables, il convient d'**acquérir une compréhension** des points suivants :

Supervision et gouvernance du processus d'information financière

- Dans quelle mesure la nature et l'étendue de la supervision et de la gouvernance exercées par l'entité sur les processus de la direction liées à l'établissement des estimations comptables peuvent aider à déterminer les questions suivantes :
 - si la direction, sous la supervision des responsables de la gouvernance, a développé et entretenu une culture d'honnêteté et de comportement éthique,
 - si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée, compte tenu de la nature et de la taille de l'entité, sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne,
 - si les déficiences de contrôle relevées dans l'environnement de contrôle nuisent aux autres composantes du système de contrôle interne de l'entité.
- L'application de compétences ou de connaissances spécialisées par la direction, y compris le recours aux services d'experts en gestion.

Processus d'évaluation des risques de l'entité

- La manière selon laquelle la direction :
 - identifie les incitations, financières et autres, qui peuvent engendrer un parti pris ou une fraude chez les personnes chargées de réaliser les estimations comptables ;
 - surveille et répond aux besoins d'apporter des modifications aux méthodes, aux hypothèses importantes ou aux données utilisées dans la réalisation d'estimations comptables, en tenant compte, par exemple, des changements du référentiel d'information financière applicable ou de la nature, de la disponibilité et de la fiabilité des données.

Système d'information de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables

- Acquérir une compréhension du système d'information de l'entité en ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur peut prendre en considération [voir le paragraphe 25 (a) de la norme ISA 315 (révisée)] :
 - si les estimations comptables découlent d'opérations récurrentes de routine ainsi que d'opérations non récurrentes ou inhabituelles ;
 - la manière dont le système d'information permet d'assurer l'exhaustivité des estimations comptables et des informations y afférentes, en particulier dans le cas des estimations comptables liées aux passifs.

Processus de suivi du système de contrôle interne par l'entité

- Les procédures de supervision et d'examen appliquées par la direction qui visent à détecter et à corriger toute déficience dans la conception ou l'efficacité de fonctionnement des contrôles à l'égard des estimations comptables.

Identification des contrôles réalisés sur les processus appliqués par la direction pour réaliser les estimations comptables

- La procédure selon laquelle la direction détermine la pertinence des données utilisées, qu'elles soient de sources internes ou externes.
- Déterminer si les niveaux de direction appropriés (et, le cas échéant, les personnes chargées de la gouvernance) examinent et approuvent les hypothèses ou les données utilisées.
- Déterminer la séparation des fonctions mise en place entre les personnes chargées de préparer les estimations comptables et ceux qui engagent l'entité dans les opérations liées.
- Lors de l'utilisation d'applications informatiques pour réaliser l'estimation comptable, il convient de déterminer les contrôles informatiques généraux et les contrôles du traitement de l'information mis en place pour assurer, par exemple, la transmission complète et exacte des données dans le système d'information de l'entité, la pertinence de toute modification des données utilisées pour réaliser les estimations comptables et le maintien de l'intégrité et de la sécurité des données.

La compréhension des composantes susmentionnées du système de contrôle interne de l'entité peut être réalisée en procédant comme suit :

- s'informer auprès des membres concernés du personnel au sujet des procédures utilisées pour lancer, enregistrer, traiter et communiquer des opérations ou du processus d'information financière de l'entité ;
- inspecter les manuels décrivant les politiques ou les processus ou d'autres documents portant sur le système informatique de l'entité ;
- observer l'application des politiques ou des procédures par le personnel de l'entité ;
- sélectionner des opérations et effectuer un suivi de leur cheminement dans le processus applicable du système informatique.

Obtenir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en œuvre des contrôles identifiés dans la composante « activités de contrôle » portant sur les procédures de la direction en vue de préparer les estimations comptables (y compris celles qui sont relatives aux risques importants) en procédant comme suit :

- mener des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
- observer l'application de contrôles particuliers ;
- inspecter des documents et des rapports.

Cependant, les demandes d'informations ne sont pas suffisantes à elles seules pour arriver à cette fin.

ÉTAPE 2 | Effectuer un examen rétrospectif [Norme ISA 540 (révisée) .14]

Quoi

- L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision ultérieure, afin de pouvoir procéder à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives pour la période considérée. Lorsqu'il détermine la nature et l'étendue de cet examen, l'auditeur doit tenir compte des caractéristiques des estimations comptables. Cet examen n'est pas destiné à remettre en cause les jugements portés sur les estimations comptables des périodes précédentes qui étaient appropriés en regard des informations disponibles au moment où ils ont été portés.

Pourquoi

- Il fournit des informations sur l'efficacité du processus d'estimation précédemment suivi par la direction, ce qui peut fournir à l'auditeur des éléments probants sur la probabilité que le processus appliqué par la direction pour la période considérée soit efficace.
- Peut acquérir :
 - des éléments probants sur des questions, comme les motifs des changements sur lesquels il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers ;
 - des informations relatives à la complexité ou l'incertitude d'estimation associées aux estimations comptables ;
 - des informations concernant la vulnérabilité des estimations comptables à un parti pris possible de la direction, ou donnant des indices d'un tel parti pris.
- Dans le cas où il existe des preuves indiquant que la direction n'a pas pris en considération des informations pertinentes et fiables dont elle disposait, ou qu'elle aurait pu raisonnablement obtenir, en rapport avec des estimations comptables antérieures, la différence entre le résultat et l'estimation comptable de la direction peut constituer une anomalie.

Comment

- L'examen peut porter sur des estimations comptables réalisées durant un ou plusieurs exercices financiers annuels, semestriels ou trimestriels. La période couverte peut dépendre de la date à laquelle le résultat d'une estimation comptable est résolu.
- Il convient de tenir compte de tout indice selon laquelle une ou plusieurs estimations comptables antérieures étaient empreintes d'un parti pris. Pour des raisons d'ordre pratique, l'examen des jugements et des hypothèses de la direction pour déterminer s'ils sont empreints d'un parti pris susceptible de constituer un risque d'anomalie significative résultant d'une fraude, selon les exigences de la présente norme ISA 240.33 (b) (ii) peut être réalisé en même temps que l'examen exigé par la norme ISA 540 (révisée).²
- L'examen peut être réalisé en appliquant des procédures analytiques. Celles-ci peuvent s'avérer utiles lorsque les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations de routine et d'opérations récurrentes. Il est possible, par exemple, d'identifier des tendances qui indiquent, de façon préliminaire, si les estimations comptables de l'exercice en cours semblent raisonnables. D'autre part, il est possible qu'un ou plusieurs risques inhérents d'anomalies significatives soient évalués comme étant plus élevés, en se basant sur l'évaluation d'une année précédente. Dans ce cas, un examen rétrospectif plus détaillé pourrait être nécessaire, par exemple, en se concentrant dans la mesure du possible sur l'utilisation des données et des hypothèses importantes et leur incidence sur les estimations comptables précédentes.
- Examiner les dates des informations et des éléments probants relatifs (par exemple, les contrats et les procès-verbaux de réunions) afin de déterminer si la direction disposait d'informations fiables ou aurait raisonnablement pu en obtenir en vue de faire les estimations comptables précédentes.

ÉTAPE 3 | Déterminer si l'équipe de mission doit disposer de compétences ou de connaissances spécialisées [Norme ISA 540 (révisée) .15]

Quoi

- En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit déterminer si l'équipe de mission a besoin de disposer de compétences ou de connaissances spécialisées pour mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, ou pour évaluer les éléments probants obtenus.

Pourquoi

- Les normes de gestion de la qualité³ exigent que l'associé de la mission soit satisfait par le fait que l'équipe de mission et les experts de l'auditeur disposent collectivement des compétences et des capacités appropriées afin de réaliser la mission d'audit et de produire un rapport de cabinet d'audit approprié aux circonstances.
- Dans certains cas, cela pourrait signifier qu'un cabinet peut seulement être capable de réaliser un audit des estimations comptables dans le cas suivant :
 - L'équipe de mission comprend :
 - un ou plusieurs membres possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en certains aspects des estimations comptables, de l'activité ou du secteur ;
 - des spécialistes du cabinet d'audit possédant une expertise dans des domaines autres que la comptabilité ou l'audit.

² Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

³ Il convient de noter que des normes de gestion de la qualité nouvelles et révisées sont en vigueur à compter du 15 décembre 2022 et comprennent la Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens d'états financiers*, ou d'autres missions d'assurance et de services connexes ; ISQM 2, *Revue de la qualité des missions* ; et la norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

Comment

La nature, le calendrier et la portée de la participation des personnes dotées de compétences spécialisées peuvent varier tout au long de l'audit, en fonction des circonstances particulières. Il convient de noter que de nombreuses estimations comptables ne nécessitent pas l'application de compétences ou de connaissances spécialisées. Par exemple, celles-ci pourraient ne pas être nécessaires pour effectuer un simple calcul concernant l'obsolescence des stocks.

Examiner les points suivants :

- Si l'équipe de mission possède déjà une compréhension et une expérience pratique de l'audit des estimations comptables de nature et de complexité similaires ;
- Si la direction a engagé (ou, en fonction de l'évaluation de l'auditeur, aurait dû engager) un ou plusieurs experts pour contribuer aux activités suivantes :
 - élaborer et appliquer des concepts et des techniques (y compris des méthodes, des modèles et des hypothèses) pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable ;
 - interpréter certains types de données intrinsèquement difficiles à comprendre car elles requièrent la maîtrise de concepts commerciaux ou juridiques techniquement complexes ;
 - résoudre les difficultés potentielles liées à l'obtention des données à partir de diverses sources ou au maintien de leur intégrité lors de l'application de la méthode, ou à la compréhension de leur pertinence et de leur fiabilité.

Le recours de la direction à des experts peut indiquer que l'équipe de mission devrait également avoir recours à un expert du cabinet d'audit.
- Si l'estimation comptable porte sur des conditions, opérations ou événements inhabituels ou non fréquents ;
- La nature de l'estimation comptable pour le type d'activité ou d'industrie de l'entité (par exemple, les estimations comptables liées aux dépôts minéraux, aux actifs agricoles ; à des instruments financiers complexes, à des pertes de crédit d'institutions financières, à des passifs de contrats d'assurance)
- Le degré de l'incertitude d'estimation ;
- La complexité des éléments suivants :
 - les méthodes ou modèles utilisés, notamment lorsque la direction a élaboré un modèle en interne et qu'elle possède relativement peu d'expérience dans ce domaine, ou qu'elle a recours à un modèle pour appliquer une méthode qui n'est pas bien connue ni communément utilisée dans le secteur d'activité ou l'environnement particulier concerné ;
 - les exigences du référentiel d'information financière applicable qui, dans certaines estimations comptables, pourrait par exemple nécessiter l'utilisation de plusieurs sources de données ou hypothèses historiques ou prospectives, comportant plusieurs interrelations entre elles ;
 - le recours de l'entité à l'informatique pour préparer les estimations comptables, et l'étendue de cette utilisation.
- La nécessité et le degré de jugement nécessaires pour choisir les données, formuler des hypothèses et prendre des décisions sur des questions non spécifiées dans le référentiel d'information financière applicable.

ÉTAPE 4 | Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives [Norme ISA 540 (révisée) .16 et .19]**Quoi**

Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives liées à une estimation comptable et aux informations y afférentes au niveau des assertions, l'auditeur est tenu d'évaluer séparément le risque inhérent et le risque lié au contrôle, et de tenir compte des éléments suivants lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et d'évaluation du risque inhérent :

- a. le degré d'incertitude d'estimation relatif à l'estimation comptable ;
- b. la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur :
 - i. le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'établissement des estimations comptables, ou
 - ii. le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et des informations y afférentes à inclure dans les états financiers.

- Nouvelle exigence selon laquelle il convient d'évaluer séparément le risque inhérent et le contrôle du risque au niveau des assertions
- L'accent est plus fortement mis sur l'importance des décisions de l'auditeur quant à la question de savoir s'il convient de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents

Reconnaissance particulière du concept de l'échelle de risque inhérent

Accent mis sur le concept de facteurs de risque inhérent (incertitude d'estimation, complexité, subjectivité et autres) et clarification du concept

Pourquoi

- Contribuer à fournir une base appropriée à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires visant à répondre aux risques d'anomalies significatives, y compris les risques importants, au niveau des assertions en ce qui concerne les estimations comptables.
- Évaluer la probabilité et l'ampleur des anomalies. Le niveau de risque inhérent varie sur une échelle (l'« échelle de risque inhérent »). Sur cette échelle, plus le risque inhérent évalué est élevé, plus les éléments probants fournis par les procédures d'audit complémentaires doivent être convaincants (pertinents et fiables).
- L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions s'appliquent également aux estimations comptables contenues dans les notes afférentes aux états financiers.

Comment

- Évaluer le risque inhérent, il convient d'utiliser les résultats des procédures décrites aux étapes 1 à 3 et de formuler des demandes d'informations et des observations supplémentaires, ainsi que de procéder à des examens complémentaires des documents et de mettre en œuvre d'autres procédures, le cas échéant.
- Évaluer le risque lié au contrôle :
 - utiliser les techniques ou méthodologies d'audit préférées ;
 - prendre en compte si l'audit envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
 Si les tests de contrôles ne sont pas réalisés, l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ne peut être réduite en fonction de l'efficacité des contrôles relatifs à l'assertion concernée.

- Les exemples suivants peuvent augmenter ou réduire le risque. Il convient de tenir compte si :
 - Les données fiables provenant de sources externes ou le niveau de connaissances pouvant être obtenu par la direction au sujet de l'objet d'une estimation comptable sont soumis à des contraintes.
 - Les données d'événements antérieurs sont utiles pour la prédiction de résultats prévisionnels.
 - Les méthodes appliquées par la direction exigent l'utilisation d'entrées non observables.
 - L'absence d'orientations normatives au niveau du référentiel d'information financière applicable contraint la direction à faire preuve d'un grand discernement dans le choix des méthodes, des hypothèses et des sources de données. Cela peut entraîner une augmentation du degré de subjectivité lors de la réalisation d'une estimation comptable et de la probabilité d'un parti pris intentionnel ou non intentionnel de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, au sens où ils affectent le risque inhérent.
 - Les personnes chargées d'établir et de réviser les estimations comptables ont obtenu et appliqué les niveaux appropriés de compétences et de connaissances spécialisées quand cela était nécessaire.
 - Les événements qui se produisent après la date des états financiers peuvent fournir des informations supplémentaires pertinentes pour les évaluations des risques. Ces informations peuvent entraîner une nécessité de réviser les évaluations initiales.

ÉTAPE 5 | Identifier et évaluer les risques importants et identifier les contrôles qui répondent au risque important, évaluer s'ils ont été conçus de manière efficace et déterminer s'ils ont été mis en œuvre. [Norme ISA 540 (révisée) .17 et .20]

Quoi

L'auditeur doit déterminer si l'un des risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués conformément à la norme ISA 540.16 (révisée) représente, à son avis, un risque important. S'il a déterminé l'existence d'un risque important, il se doit d'identifier les contrôles qui gèrent un tel risque et déterminer s'ils ont été conçus de manière efficace et s'ils ont effectivement été mis en œuvre.

Pourquoi

- Obtenir des éléments probants plus convaincants afin de répondre à un risque important, y compris celui qu'une information financière frauduleuse puisse être produite en raison d'une anomalie intentionnelle dans les estimations comptables.
- Même si ces exigences figurent déjà dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) (ISA 315.26 (a)(i) et ISA 315.32) et dans la norme ISA 330 (ISA 330.15 et ISA 330.21), elles sont reprises dans la norme ISA 540 (révisée) pour rappeler qu'elles doivent être appliquées à l'audit des estimations comptables.

Comment

- Les procédures mises en œuvre à l'étape 4 pour identifier et évaluer les risques inhérents permettent d'identifier et d'évaluer les risques importants.
- Tenir compte des effets relatifs des facteurs de risque inhérent qui entraînent le positionnement des risques à l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent.
- Évaluer la vulnérabilité de l'estimation comptable et des informations y afférentes à des anomalies significatives dues à une fraude de la direction, en vertu de la norme ISA 240.
- Déterminer si une estimation comptable et les informations y afférentes sont affectées par les éléments suivants :
 - des développements économiques, comptables ou autres récents et importants qui nécessitent une attention particulière ;
 - des transactions importantes avec des parties liées ;
 - des transactions importantes en dehors du cours normal des activités de l'entité ou qui apparaissent comme étant inhabituelles.
- Déterminer s'il est possible d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants pour obtenir une estimation comptable en réalisant simplement des procédures de corroboration ou s'il est nécessaire de tester également l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Cela peut être le cas, par exemple, pour les processus d'estimation hautement automatisés et complexes.

ÉTAPE 6 | Déterminer l'approche à adopter pour la réalisation des procédures de corroboration [Norme ISA 540 (révisée) .18]

Quoi

Comme l'exige la norme ISA 330, les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent être adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation des risques. Ces procédures doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :

- a. L'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 21) ;
- b. Le test du processus suivi par la direction pour établir l'estimation comptable (voir les paragraphes 22 à 27) ; ou
- c. L'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur. (voir les paragraphes 28 et 29).

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent tenir compte du fait que les éléments probants doivent être d'autant plus convaincants que le risque d'anomalies significatives est élevé. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

Une plus grande attention et des détails plus précis doivent être accordés à la planification et à la mise en œuvre de procédures d'audit portant sur des méthodes, des données et des hypothèses qui répondent de manière appropriée aux risques évalués d'inexactitudes significatives.

Pourquoi

- L'approche choisie doit répondre de façon appropriée aux risques évalués d'anomalies significatives et de permettre ainsi à l'auditeur d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants afin de déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables dans le cadre du référentiel d'information financière applicable.
- L'obtention des éléments probants d'une manière exempte de parti pris constitue un aspect important de l'exercice d'un scepticisme professionnel. Pour éviter tout parti pris, l'auditeur peut avoir recours à plusieurs sources au sein et à l'extérieur de l'entité pour obtenir ces éléments. Il n'est toutefois pas tenu de mener des recherches exhaustives pour identifier toutes les sources possibles d'éléments probants.

Comment

- Les trois approches peuvent être appliquées de manière individuelle ou combinées, et ce dans l'audit d'un ou de plusieurs données, hypothèses ou méthodes utilisées par la direction.
- Envisager le recours à l'approche A lorsque le résultat des événements pertinents pour une estimation comptable devient connu avant la date de rédaction du rapport de l'auditeur et que, par conséquent, l'incertitude liée à l'estimation est minimale et ne nécessitera probablement pas d'informations à fournir.
- Envisager le recours à l'approche B quand, par exemple :
 - l'examen par l'auditeur d'estimations comptables similaires effectuées sur les états financiers de la période précédente laisse croire que le processus suivi par la direction pour établir les estimations de l'exercice considéré est approprié ;
 - l'estimation comptable est fondée sur une vaste population d'éléments de nature similaire, qui ne sont pas importants lorsqu'ils sont pris individuellement ;
 - le référentiel d'information financière applicable précise comment la direction est censée établir l'estimation comptable ;
 - l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données.
- Envisager le recours à l'approche C quand, par exemple :
 - l'examen par l'auditeur d'estimations comptables similaires effectuées sur les états financiers de la période précédente laisse croire que le processus suivi par la direction pour les estimations de l'exercice considéré ne sera pas efficace ;
 - les contrôles de l'entité qui sont intégrés ou liés au processus de la direction pour établir des estimations comptables ne sont pas conçus ou n'ont pas été mis en place de façon appropriée ;
 - la direction n'a pas pris en considération de façon adéquate des événements ou des opérations survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, alors qu'il aurait été approprié qu'elle le fasse, et ces événements ou ces opérations semblent contredire l'estimation ponctuelle de la direction ;
 - l'auditeur dispose d'autres hypothèses ou sources de données pertinentes appropriées pour établir sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance ;
 - la direction n'a pas pris des moyens appropriés pour comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre.

L'élaboration d'une estimation ponctuelle, plutôt que d'une fourchette, peut être plus efficace lorsque l'auditeur prévoit que les résultats raisonnablement possibles seront moins variables et que l'estimation ponctuelle pourra donc être élaborée avec un degré de précision plus élevé.

ÉTAPE 7.1 | Tester le processus adopté par la direction pour établir l'estimation. Remarque : cette étape décrit l'approche B (tester le processus adopté par la direction pour établir l'estimation comptable) afin de mener des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués sans s'appuyer sur le fonctionnement efficace des contrôles [norme ISA 540 (révisée) .22 – .25 et .31]. Elle ne couvre pas l'approche A – Obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ni l'approche C – Établissement d'une estimation ponctuelle de l'auditeur ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur⁴

Quoi

Lorsque l'auditeur teste le processus adopté par la direction pour établir l'estimation comptable, il doit inclure dans ses procédures d'audit complémentaires des procédures conçues et mises en œuvre de manière à obtenir des éléments probants appropriés suffisants sur les risques d'anomalies significatives liés :

- a. au choix et à l'application des méthodes, des hypothèses importantes et des données utilisées par la direction pour établir l'estimation comptable ;
- b. à la manière dont la direction a choisi l'estimation ponctuelle et a élaboré les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent porter sur la question de savoir :

- si les méthodes, les hypothèses importantes et les données adoptées par la direction sont appropriées au contexte du référentiel d'information financière applicable et aux circonstances de l'entité et si les changements, le cas échéant, par rapport aux périodes précédentes sont appropriés ;
- si les jugements portés lors du choix de la méthode, des hypothèses importantes et des données donnent lieu à des indices d'un éventuel parti pris de la direction.

Méthodes

- L'intégrité des hypothèses importantes et des données a été maintenue dans le cadre de l'application de la méthode ;
- Les calculs ont été appliqués conformément à la méthode et sont mathématiquement exacts ;
- En ce qui concerne les modèles complexes, les jugements ont été appliqués de façon cohérente, et, le cas échéant :
 - si la conception du modèle répond à l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et est appropriée aux circonstances, et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport au modèle de la période précédente sont appropriées aux circonstances,
 - si les ajustements apportés aux données de sortie du modèle sont cohérents avec l'objectif d'évaluation du référentiel d'information financière applicable et s'ils sont appropriés aux circonstances.

Hypothèses importantes

- En se basant sur les connaissances obtenues au cours de l'audit, les hypothèses importantes formulées par la direction sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses utilisées pour l'établissement d'autres estimations comptables ou avec des hypothèses utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité.
- S'il y a lieu, la direction a l'intention d'adopter des mesures particulières et possède la capacité de le faire.

⁴ Voir l'illustration 3 – Norme ISA 540 (révisée) : *trois approches de test*, fournissant une vue d'ensemble des principales exigences relatives aux trois approches de test, y compris les liens existant entre elles.

Données

- Les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances ;
- La direction a compris les données et les a interprétées de façon adéquate, notamment en ce qui concerne les modalités contractuelles.

Informations

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants par rapport à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liées aux informations à fournir sur les estimations comptables, autres que celles concernant l'incertitude d'estimation (voir l'étape 7.2).

Pourquoi

- Répondre de manière appropriée aux risques évalués et permettre ainsi à l'auditeur d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants pour déterminer si l'estimation comptable et les informations y afférentes résultant du choix de la direction et de l'application de ses méthodes, hypothèses importantes et données sont raisonnables dans le contexte du référentiel d'information financière applicable.
- Des changements arbitraires dans les méthodes, les hypothèses importantes ou les sources de données de la direction peuvent indiquer un éventuel parti pris de sa part et un risque d'anomalies significatives.

Comment

Méthodes, hypothèses importantes, données et informations à fournir

- S'informer auprès de la direction sur les raisons sous-tendant le choix d'approches particulières pour la réalisation d'estimations et l'élaboration des informations y afférentes.
- Réviser la documentation des processus de la direction.
- Examiner les contrats pertinents.

Méthodes ou modèles

- Déterminer si la méthode est appropriée ou non aux circonstances, compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel d'information financière applicable, des autres concepts ou techniques d'évaluation existants, des exigences réglementaires, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue.
- Lorsque la direction aura déterminé que les différentes méthodes entraînent une gamme d'estimations comptables considérablement différentes, examiner la manière selon laquelle une enquête a été menée pour découvrir les raisons de ces différences et si la modification est basée sur les nouvelles circonstances ou sur de nouvelles informations.
- Pour les modèles complexes, il convient de déterminer si la direction a validé son modèle avant de l'utiliser et a réalisé des examens périodiques pour confirmer sa pertinence à l'utilisation prévue, ainsi que pour savoir s'il existe des politiques et procédures appropriées pour le contrôle des changements et si la direction a recours à des compétences et connaissances appropriées lors de l'utilisation du modèle.

Hypothèses importantes

- Les hypothèses importantes sont celles qui pourraient affecter de manière significative l'évaluation de l'estimation comptable en cas de variation raisonnable de l'hypothèse.
- Une analyse de sensibilité peut s'avérer utile pour démontrer dans quelle mesure l'évaluation de l'estimation comptable varie en fonction d'une ou de plusieurs hypothèses utilisées lors de sa réalisation.
- Une analyse de sensibilité peut également permettre à l'auditeur d'identifier les hypothèses les plus sensibles afin d'élaborer une réponse d'audit appropriée, c'est-à-dire que les éléments probants doivent être d'autant plus convaincants que la sensibilité est importante.

- Examiner dans quelle mesure la direction a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé.
- Inspecter la documentation, notamment les plans écrits, les budgets formellement approuvés, les autorisations ou les procès-verbaux.
- Évaluer les implications des engagements contractés par la direction et les restrictions de nature légale, réglementaire ou contractuelle qui peuvent avoir une incidence sur la faisabilité de ses actions sur lesquelles les hypothèses sont basées.

Données

- Vérifier la précision et l'exhaustivité des données en sélectionnant un échantillon de données (ou recourir à une procédure automatisée pour sélectionner 100 % des données pertinentes).
- Il peut s'agir d'examiner si toutes les modifications apportées aux données ont été intentionnelles et si aucune modification non intentionnelle n'a été apportée au cours d'activités telles que l'entrée, le stockage, l'extraction, la transmission ou le traitement des données.
- Si l'estimation comptable est fondée sur des modalités complexes de nature légale ou contractuelle, il convient d'examiner les contrats sous-jacents afin d'évaluer la finalité économique sous-jacente de l'opération ou de l'accord et de déterminer si les modalités du contrat sont cohérentes avec les explications de la direction.

Informations

Les informations peuvent porter, par exemple, sur les justifications présentées par la direction concernant le choix de méthodes, d'hypothèses et de données particulières, et des effets des changements par rapport aux périodes antérieures.

ÉTAPE 7.2 | Évaluer le choix de la direction en ce qui concerne son estimation ponctuelle et les informations y afférentes relatives à l'incertitude d'estimation. Cette étape décrit l'approche B sans s'appuyer sur le fonctionnement efficace des contrôles. [Norme ISA 540 (révisée) .26 – .27]

Quoi

Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent permettre de déterminer si, au regard du référentiel d'information financière applicable, la direction a pris les mesures appropriées aux fins suivantes :

- a. comprendre l'incertitude d'estimation ;
- b. répondre à l'incertitude d'estimation en choisissant une estimation ponctuelle appropriée et en élaborant les informations y afférentes relatives à l'incertitude d'estimation.

Lorsque l'auditeur juge, en se fondant sur les éléments probants obtenus, que la direction n'a pas pris les mesures appropriées pour comprendre l'incertitude d'estimation ou pour y répondre, il doit :

- a. demander à la direction de mettre en œuvre des procédures supplémentaires visant à comprendre l'incertitude d'estimation ou y répondre, que ce soit en reconsidérant l'estimation ponctuelle qu'elle a choisie ou en envisageant la fourniture d'informations supplémentaires relatives à l'incertitude d'estimation, et évaluer la ou les réponses de la direction conformément au paragraphe 26 ;
- b. dans le cas où il détermine que la réponse de la direction à sa demande ne constitue pas une mesure suffisante par rapport à l'incertitude d'estimation, établir, dans la mesure où cela est faisable en pratique, une estimation ponctuelle de l'auditeur ou un intervalle de confiance de l'auditeur conformément aux paragraphes 28 et 29 ;
- c. évaluer s'il existe une déficience au niveau des contrôles internes et, le cas échéant, communiquer conformément à la norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

Pourquoi

- Répondre de manière adéquate aux risques évalués et de favoriser par conséquent l'obtention d'éléments probants appropriés suffisants afin de déterminer sur l'estimation comptable réalisée en fonction du choix de la direction relatif à son estimation ponctuelle et à l'élaboration des informations y afférentes relatives à l'incertitude d'estimation sont raisonnables dans le contexte du référentiel d'information financière applicable.

Comment

- Outre les procédures et les considérations relatives au « Quoi » et au « Comment » de l'étape 7.1, il convient de déterminer :
 - si les attributs d'un actif ou d'un passif qui sont utilisés dans l'évaluation de sa juste valeur (attributs d'évaluation) sont appropriés et complets ;
 - si l'estimation ponctuelle de la direction a été choisie de façon adéquate dans la fourchette des résultats raisonnablement possibles de l'évaluation ;
 - le cas échéant, si la direction a respecté les exigences du référentiel d'information financière applicable qui prescrit la manière de choisir un montant parmi les résultats pouvant être raisonnablement obtenus.
- Lors de l'évaluation du caractère raisonnable des déclarations relatives à l'incertitude d'estimation, il convient d'utiliser essentiellement les mêmes types de considérations appliqués durant l'audit des estimations comptables comptabilisées dans les états financiers.

ÉTAPE 8 | Déterminer s'il existe des indices d'un parti pris potentiel de la direction et, le cas échéant, ses conséquences sur l'audit. [Norme ISA 540 (révisée) .32]

Quoi

L'auditeur doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction ayant constitué le fondement des estimations comptables contenues dans les états financiers présentent des indices d'un parti pris possible de la direction, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement. Lorsqu'il détecte des indices d'un éventuel parti pris de la direction, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse.

Pourquoi

- La direction peut faire preuve d'un degré élevé de jugement lors de l'élaboration des estimations comptables et des informations y afférentes. Les jugements sont susceptibles d'être entachés de partialité, ce qui peut accroître le risque d'anomalies significatives, y compris d'anomalies dues à la fraude.

Comment

- Envisager de concevoir un outil ou un modèle qui inclut toutes les estimations comptables afin de permettre à l'auditeur de mieux rechercher des tendances dans la manière dont la direction procède à ses estimations comptables et développe les informations y afférentes.
- Examiner les indices identifiés d'un éventuel parti pris avec la direction et mettre en œuvre d'autres procédures destinées à obtenir des éléments probants sur les conséquences de ces indices.

- Procéder à une évaluation portant sur des groupes d'estimations comptables ou sur l'ensemble des estimations dans la mesure où les estimations peuvent sembler raisonnables lorsqu'elles sont examinées individuellement. Déterminer :
 - si l'évaluation de la direction relative à la nécessité de changer une estimation est de nature subjective ;
 - si les jugements et les décisions sont favorables à la réalisation des objectifs de la direction ; par exemple, la direction peut réaliser des estimations ponctuelles qui lui permettent d'obtenir un résultat plus favorable en matière d'information financière et ce, en se rapprochant constamment de l'extrémité de la fourchette des résultats raisonnables ;
 - si le choix d'une estimation ponctuelle indique une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

ÉTAPE 9 | Procéder à une évaluation générale basée sur les procédures d'audit réalisées.
[Norme ISA 540 (révisée) .33 – .35]

Quoi

L'auditeur doit déterminer, en se fondant sur les procédures d'audit réalisées et les éléments probants obtenus :

- a. si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables, notamment lors de la détection d'indices d'un éventuel parti pris de la direction ;
- b. si les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des estimations comptables, ainsi que la fourniture d'informations y afférentes, dans les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable ;
- c. si des éléments probants appropriés suffisants ont été obtenus.

Exigence de « prise de recul » améliorée, y compris la nécessité d'examiner les éléments probants obtenus, qu'ils soient corroboratifs ou contradictoires

L'auditeur, en réalisant cette évaluation, doit tenir compte de tous les éléments probants appropriés obtenus, qu'ils soient de nature corroborative ou contradictoire. S'il est incapable d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants, il devra évaluer les implications pour l'audit ou son avis vis-à-vis des états financiers conformément à la norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

L'auditeur doit déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies. Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur doit déterminer 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. Dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur doit déterminer si les informations fournies sont celles qui sont nécessaires pour que les états financiers ne comportent pas d'anomalie.

La norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, fournit des indications à l'auditeur sur la façon de distinguer les types d'anomalies (factuelles, liées au jugement ou extrapolées) pour les besoins de l'évaluation qu'il doit faire de l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers.

Pourquoi

- Une évaluation générale permet de déterminer, par exemple :
 - si l'auditeur a obtenu des éléments probants appropriés suffisants sur les cas où l'évaluation des risques a changé au cours de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir découvert qu'une estimation comptable est beaucoup plus élevée sur l'échelle du risque inhérent qu'elle n'a été initialement évaluée. Une évaluation générale permettra de déterminer si les modifications apportées aux procédures d'audit afin de répondre au risque plus élevé qui a été évalué ont permis à l'auditeur d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants.
 - si l'auditeur a obtenu des éléments probants appropriés suffisants sur le caractère raisonnable des montants dans les limites d'une fourchette estimée quand, par exemple, cette fourchette est un multiple du caractère significatif des états financiers dans leur ensemble.
 - si les exigences du référentiel d'information financière applicable ont été respectées. Par exemple, quand la direction n'a pas comptabilisé une estimation comptable, il peut être utile de réexaminer si le critère de comptabilisation du référentiel d'information financière applicable a été effectivement respecté.
 - si les anomalies ont été identifiées de façon appropriée, y compris les anomalies pouvant indiquer une fraude.
 - si les informations fournies sont appropriées, y compris celles qui portent sur l'incertitude d'estimation, et elles sont soutenues par des éléments probants appropriés et suffisants.

Comment

- Déterminer si les informations dont l'auditeur a pris connaissance diffèrent considérablement des informations ayant servi à l'évaluation des risques. Par exemple, un auditeur peut découvrir qu'une estimation comptable est considérablement plus complexe qu'il ne l'a initialement envisagé. Par conséquent, il peut conclure que le risque inhérent devra être réévalué à un niveau plus élevé sur l'échelle de risque inhérent.
- Lorsque les éléments probants soutiennent qu'une fourchette plus large d'une estimation est appropriée compte tenu des circonstances, il convient de réexaminer si l'auditeur a obtenu des éléments probants appropriés suffisants relatifs au caractère raisonnable des montants situés dans les limites de la fourchette.
- Lorsque les éléments probants soutiennent une estimation ponctuelle différente de celle de la direction, la différence constitue une anomalie. Lorsque les éléments probants soutiennent une fourchette située à l'extérieur de l'estimation ponctuelle de la direction, la différence est calculée en faisant la différence en l'estimation ponctuelle de la direction et le point le plus proche de la fourchette soutenue par les éléments probants.
- Examiner les anomalies identifiées afin de rechercher d'éventuels indices d'un parti pris de la direction qui pourraient ne pas avoir été précédemment identifiés.

ÉTAPE 10 | Documenter le travail d'audit. [Norme ISA 540 (révisée) .39]**Quoi**

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- a. les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne par rapport aux estimations comptables ;
- b. le lien entre les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, en tenant compte des raisons (qu'elles aient trait au risque inhérent ou au risque lié au contrôle) qui sous-tendent cette évaluation ;
- c. la ou les mesures qu'il a appliquées dans les cas où la direction n'a pas pris les mesures appropriées pour comprendre l'incertitude d'estimation et y répondre ;
- d. les indices d'un éventuel parti pris de la direction relativement aux estimations comptables, le cas échéant, et son évaluation des incidences sur l'audit conformément au paragraphe 32 ;
- e. les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

Pourquoi

- Fournir des éléments probants indiquant que l'audit a été planifié et réalisé conformément à la norme ISA 540 (révisée) et aux autres normes ISA applicables, et que l'auditeur a fait preuve d'un scepticisme professionnel.
- Permettre de réaliser un examen des travaux effectués et de consigner les questions d'importance continue pour les audits ultérieurs.

Comment

- En plus des exigences relatives à la documentation de la norme ISA 540 (révisée) (énumérées ci-dessus), il convient de se conformer aux exigences et aux orientations de la norme ISA 230, ainsi qu'aux exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et de la norme ISA 330 en matière de documentation.
- L'auditeur n'est pas tenu de documenter comment il a tenu compte de chaque facteur de risque inhérent lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatives à chaque estimation comptable.

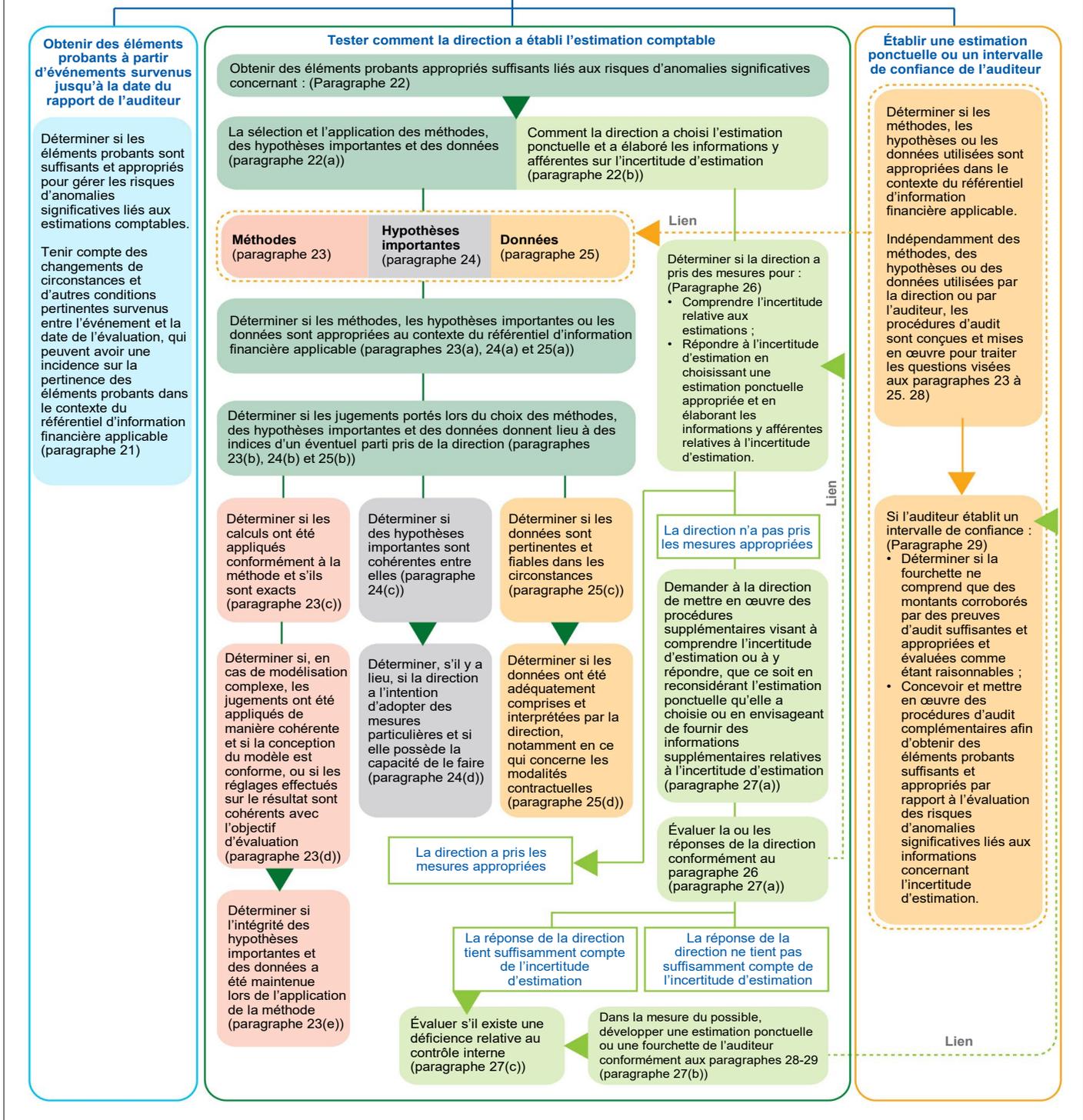
Illustration 3 : Trois approches de test*

La norme ISA 540 (révisée) – Trois approches de test



Cet organigramme fournit une vue d'ensemble des principales exigences liées aux trois approches de test, y compris leurs liens.

Inclure une ou plusieurs approches de test parmi les approches suivantes afin de concevoir et exécuter des procédures d'audit complémentaires de manière à éviter tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants susceptibles d'être corroborants ou l'exclusion d'éléments probants susceptibles d'être contradictoires (paragraphe 18) (*Remarque)



* **Remarques** : adaptabilité

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

- de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, qui a une incidence sur la généralisation des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée.
- des raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Illustration 4 : Liens entre la norme ISA 540 (révisée) et d'autres normes ISA

Liens entre la norme ISA 540 (révisée) et d'autres normes ISA

IAASB

La norme ISA 540 (révisée) aborde les responsabilités de l'auditeur liées aux estimations comptables et aux informations dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle comprend des exigences et des orientations qui renvoient à d'autres normes ISA pertinentes ou qui précisent comment elles doivent être appliquées en ce qui concerne les estimations comptables. Ce diagramme illustre les relations entre les dispositions de la norme ISA 540 (révisée) et les dispositions d'autres normes ISA, en vue d'aider les auditeurs à comprendre les principaux liens et à appliquer toutes les exigences pertinentes relatives à l'audit des estimations comptables et des informations à fournir.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Norme ISA 540 (révisée)

Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité en matière d'estimations comptables (paragraphe 13)

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

Acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité (paragraphe 19 à 27)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Norme ISA 540 (révisée)

Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives liées à l'estimation comptable et aux informations y afférentes au niveau des assertions, y compris l'évaluation séparée du risque inhérent et du risque lié au contrôle, comme l'exige la norme CAS 315 (paragraphe 16)

- Prendre en compte la mesure dans laquelle les estimations comptables sont sensibles aux facteurs d'incertitude, de complexité, de subjectivité et d'autres facteurs de risque inhérent.

Déterminer si l'un des risques d'anomalies significatives représente un risque important (paragraphe 17)

En ce qui concerne les risques importants, il convient d'identifier les contrôles qui gèrent un tel risque et de déterminer s'ils ont été conçus de manière efficace et s'ils ont effectivement été mis en œuvre (paragraphe 17)

Norme ISA 315 (révisée en 2019)

En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, il convient d'évaluer le risque inhérent en déterminant la probabilité et l'ampleur des anomalies. Dans ce cadre, il faut tenir compte de la manière dont les facteurs de risque inhérent affectent la vulnérabilité des assertions pertinentes aux anomalies, et du degré de cette influence (paragraphe 31)

Si l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, il doit évaluer le risque lié au contrôle. Sinon, l'évaluation du risque lié au contrôle est la même que l'évaluation du risque inhérent (paragraphe 34)

Déterminer si l'un des risques évalués est important (paragraphe 32)

En ce qui concerne les risques importants, il convient d'identifier les contrôles qui gèrent un tel risque et de déterminer s'ils ont été conçus de manière efficace et s'ils ont effectivement été mis en œuvre (paragraphe 26(a), 26(a)(i))

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

Norme ISA 540 (révisée)

Concevoir et réaliser des procédures d'audit sensibles à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation des risques (paragraphe 18)

Tenir compte du fait que les éléments probants doivent être d'autant plus convaincants que le risque évalué d'anomalies significatives est élevé (paragraphe 18)

Concevoir et appliquer des tests relatifs à l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans les cas suivants : (Paragraphe 19)

- l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ; ou
- les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants appropriés suffisants au niveau des assertions.

Obtenir des éléments probants sur l'audit d'autant plus convaincants que l'on s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle (paragraphe 19)

En cas de risque important : (Paragraphe 20)

- Inclure des tests de contrôles dans l'exercice en cours si l'auditeur prévoit s'appuyer sur des contrôles
- Inclure des tests sur les détails si l'approche consiste uniquement en procédures de corroboration

Norme ISA 330

Concevoir et réaliser des procédures d'audit complémentaires sensibles aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions (paragraphe 6)

Examiner les raisons de l'évaluation donnée, y compris la probabilité et l'ampleur des inexactitudes dues aux caractéristiques des catégories importantes d'opérations, au solde du compte ou aux informations fournies, et à l'évaluation du risque lié au contrôle (paragraphe 7(a))

Obtenir des preuves d'autant plus convaincantes que l'évaluation du risque est élevée (paragraphe 7(b))

Concevoir et réaliser des procédures corroboratives pour chaque catégorie significative d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir (paragraphe 18)

Concevoir et appliquer des tests relatifs à l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans les cas suivants : (Paragraphe 8)

- l'auditeur prévoit de tester les contrôles ;
- les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants appropriés suffisants au niveau des assertions.

Obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que l'on s'appuie sur l'efficacité des contrôles (paragraphe 9)

En cas de recours à des contrôles sur un risque important, tester les contrôles pendant la période en cours (paragraphe 15)

Pour chaque risque important, mettre en œuvre des procédures de corroboration spécifiquement sensibles à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, il convient d'inclure des tests de détail (paragraphe 21)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (suite)

Norme ISA 540 (révisée)

Trois approches de test

Obtenir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (paragraphe 21)

Tester le processus adopté par la direction pour établir l'estimation comptable (paragraphe 22 à 27)

Établir une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance d'un auditeur (Paragraphe 28 à 29)

Se conformer à toutes les exigences pertinentes en matière d'éléments probants de la norme ISA 500 (paragraphe 30)

Les exigences prévues dans les paragraphes 21 à 29 de la présente norme ISA 540 (révisée) peuvent permettre d'évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée, conformément au paragraphe 8/c) de la norme ISA 500 (paragraphe 30)

Norme ISA 330

Indépendamment de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, il convient de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie significative d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir (paragraphe 18)

Norme ISA 500

Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit visant à obtenir des éléments probants appropriés suffisants (paragraphe 6)

Examiner la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser en tant qu'éléments probants, y compris les informations obtenues auprès d'une source externe et les travaux d'un expert en gestion (paragraphe 7 à 9)

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

Norme ISA 540 (révisée)

Déterminer si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions restent appropriées (paragraphe 33(a))

Déterminer si les décisions de la direction relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture d'informations sont conformes au référentiel d'information financière applicable (paragraphe 33(b))

Norme ISA 330

Déterminer si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions restent appropriées (paragraphe 25)

Déterminer si la présentation générale des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable (paragraphe 24)

Examiner les états financiers afin de déterminer s'ils présentent les éléments appropriés en matière de : (Paragraphe 24)

- classification et description de l'information financière et des opérations, événements et situations sous-jacents ;
- présentation, structure et contenu des états financiers.

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

Norme ISA 540 (révisée)

Évaluer si des éléments probants appropriés suffisants ont été obtenus (paragraphe 33(c))

En cas d'impossibilité d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants, il convient d'évaluer les conséquences sur l'audit et l'avis de l'auditeur sur les états financiers (paragraphe 34)

Tenir compte de tous les éléments probants appropriés obtenus, qu'ils soient de nature corroborative ou contradictoire (paragraphe 34)

Déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies (paragraphe 35)

Pour un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, évaluer si les informations à fournir donnent une image fidèle des états financiers (paragraphe 36(a))

Pour un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, évaluer si les informations à fournir sont nécessaires pour que les états financiers ne comportent pas d'anomalie (paragraphe 36(b))

Norme ISA 330

Conclure si des éléments probants appropriés suffisants ont été obtenus (paragraphe 26)

Norme ISA 705 (révisée)

Modifier l'avis lorsque les états financiers ne sont pas exempts d'anomalies significatives ou lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants appropriés suffisants (paragraphe 6)

Déterminer le type de modification suivant l'avis de l'auditeur (paragraphe 7 à 15)

Respecter la forme et le contenu requis pour le rapport de l'auditeur en cas de modification de son avis (paragraphe 16 à 29)

Norme ISA 330

Tenir compte de tous les éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers (paragraphe 26)

Déterminer si la présentation générale des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable (paragraphe 24)

Norme ISA 700 (révisée)

Pour un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, évaluer si les états financiers fournissent une image fidèle (paragraphe 14)

Pour un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, discuter avec la direction pour déterminer si les états financiers comportent des anomalies (paragraphe 19)

Déclarations écrites

Norme ISA 540 (révisée)

Demander des déclarations écrites à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance (paragraphe 37)

Norme ISA 580

Demander des déclarations écrites à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance (paragraphe 6 et 9)

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

Norme ISA 540 (révisée)

Communiquer de manière appropriée avec les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres parties concernées 38)

Norme ISA 260 (révisée)

Communiquer avec les responsables de la gouvernance sur les vues relatives aux aspects importants qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (paragraphe 16(a))

Norme ISA 265

Communiquer par écrit avec les responsables de la gouvernance sur des déficiences importantes relatives au contrôle interne (paragraphe 9)

Documentation

Norme ISA 540 (révisée)

- Documenter les éléments clés de la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne en matière d'estimations comptables (paragraphe 39(a))
- Documenter les liens de procédures d'audit complémentaires avec les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions (paragraphe 39(b))
- Documenter la ou les réponses de l'auditeur dans les cas où la direction n'a pas pris des mesures appropriées pour comprendre une incertitude relative aux estimations ou y répondre (paragraphe 39(c))
- Documenter les indices d'un parti pris potentiel de la direction en matière d'estimations comptables et, le cas échéant, ses conséquences sur l'audit (paragraphe 39(d))
- Documenter les jugements significatifs pour déterminer si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables ou si elles comportent des anomalies (paragraphe 39(e))

Norme ISA 230

Préparer une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, ainsi que les résultats et les questions importantes qui en découlent (paragraphe 8)

Enregistrer les caractéristiques d'identification des questions contrôlées, les personnes qui ont effectué les travaux, la date d'achèvement, les personnes qui ont examiné les travaux et la date de l'examen (paragraphe 9)

Documenter les questions importantes discutées avec les personnes chargées de la gouvernance, la direction et d'autres personnes (paragraphe 10)

Documenter la méthode que l'auditeur a utilisée pour gérer les incohérences identifiées avec une conclusion finale sur une question importante (paragraphe 11)

Illustration 5 : Adaptabilité

Adaptabilité

Bien que la norme ISA 540 (révisée) s'applique à toutes les estimations comptables, le degré d'incertitude d'estimation que celles-ci comporteront sera très variable. En résultat, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques et d'audit complémentaires (**tests de contrôle** et **procédures de corroboration**) dépendront de :

- la mesure dans laquelle les facteurs de risque inhérents affectent la probabilité ou l'ampleur d'une anomalie ;
- l'évaluation d'un auditeur des risques connexes d'anomalies significatives.

Degré des facteurs de risque inhérent

Le degré de vulnérabilité de l'estimation comptable aux facteurs de risque inhérent (incertitude d'estimation, complexité, subjectivité et autres facteurs) :

Dans une moindre mesure

Les **procédures d'évaluation des risques** et les procédures d'audit ultérieures (**tests de contrôle** et **procédures de corroboration**) réalisées par l'auditeur sont prévues être moins poussées.

Par exemple :

- Il y a peu d'opérations ou d'autres événements ou situations qui donnent lieu à la nécessité de procéder à des estimations comptables.
- L'application des exigences en vigueur en matière d'information financière peut être facile.
- Il peut ne pas y avoir de facteurs réglementaires pertinents.
- Les estimations comptables peuvent ne pas exiger des jugements importants de la part de la direction.
- Le processus d'élaboration des estimations comptables peut être moins complexe.
- Les activités de contrôles identifiées sont peu nombreuses.
- L'entité dispose d'un système d'information simple avec peu de contrôles.

Dans une plus grande mesure

Les **procédures d'évaluation des risques** et les procédures d'audit ultérieures (**tests de contrôle** et **procédures de corroboration**) réalisées par l'auditeur sont prévues d'être beaucoup plus poussées.

Par exemple :

- L'entité présente de grandes quantités d'opérations et/ou traite d'autres événements ou situations qui donnent lieu à la nécessité de procéder à des estimations comptables.
- L'application des exigences en vigueur en matière d'information financière est complexe.
- Il existe des facteurs réglementaires pertinents applicables à l'entité.
- Les estimations comptables peuvent exiger des jugements importants de la part de la direction.
- Le processus d'élaboration des estimations comptables implique des modèles complexes.
- Les activités de contrôles identifiées sont nombreuses.
- L'entité dispose d'un système d'information sophistiqué comportant des contrôles étendus.

Dans une moindre mesure

Les **procédures d'évaluation des risques** mises en œuvre par l'auditeur sont susceptibles d'être moins poussées et peuvent être essentiellement obtenues en présentant des demandes d'informations aux membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées à l'égard des états financiers et en de simples analyses (par exemple, inspection et/ou observation) du processus suivi par la direction pour établir les estimations comptables.

L'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de réaliser des **tests de contrôles**, ou qu'il a décidé de ne pas en faire.

Les **procédures de corroboration** mises en œuvre par l'auditeur sont sensibles à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation du risque inhérent peut être plus faible selon le degré d'incertitude de l'estimation comptable, sa complexité, sa subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. En résultat, les éléments probants doivent être moins convaincants (voir l'évaluation de l'auditeur des risques connexes d'anomalies significatives ci-dessous).

Dans une plus grande mesure

Les **procédures d'évaluation des risques** mises en œuvre par l'auditeur sont susceptibles d'être différentes ou plus poussées que dans les cas où le degré de l'évaluation de l'incertitude est très bas.

En outre, l'auditeur peut également conclure qu'il est nécessaire d'ajouter des compétences ou des connaissances spécialisées (par exemple, en ajoutant un membre d'équipe supplémentaire ou un expert du cabinet de l'auditeur).

L'auditeur peut déterminer que les procédures de corroboration ne sont pas suffisantes à elles seules et qu'il faudra donc procéder à des **tests de contrôles**.

Les **procédures de corroboration** mises en œuvre par l'auditeur sont sensibles à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, compte tenu des raisons qui sous-tendent cette évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation du risque inhérent peut être plus élevée selon le degré d'incertitude de l'estimation comptable, sa complexité, sa subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent. En résultat, les éléments probants doivent être plus convaincants (voir l'évaluation de l'auditeur des risques connexes d'anomalies significatives ci-dessous).

L'évaluation d'un auditeur des risques connexes d'anomalies significatives.

L'évaluation des risques d'anomalies significatives a une incidence sur le caractère convaincant des éléments probants qu'il est nécessaire d'obtenir et sur l'approche⁵ que choisira l'auditeur pour l'audit d'une estimation comptable donnée. Les raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque inhérent au niveau des assertions peuvent être attribuables à un seul ou à plusieurs facteurs de risque inhérent, tels que l'incertitude d'estimation, la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs.

Estimation comptable	Incertain d'estimation	Complexité	Subjectivité
Une estimation comptable liée à une prime à payer	Plus faible – car les primes sont versées aux employés peu après la fin de l'exercice (et sont connues au moment de la préparation des états financiers)	Plus faible – car il s'agit d'une prime simple	Plus faible – car le montant a été versé

5 Les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur doivent comprendre une ou plusieurs des approches suivantes :
 a. L'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur [voir le paragraphe 21 de la norme ISA 540 (révisée)] ;
 b. Le test du processus suivi par la direction pour établir l'estimation comptable [voir les paragraphes 22 à 27 de la norme ISA 540 (révisée)] ;
 c. L'établissement d'une estimation ponctuelle ou d'un intervalle de confiance de l'auditeur [voir les paragraphes 28 et 29 de la norme ISA 540 (révisée)].

Estimation comptable	Incertitude d'estimation	Complexité	Subjectivité
Une estimation comptable liée à un contentieux	Plus élevée – car le montant dépend de l'issue d'un procès	Plus faible – en raison de l'évaluation proposée par le conseil juridique	Plus élevée – en raison d'un seul jugement critique
Une estimation comptable liée à une obsolescence	Plus faible – en raison de la nature des stocks	Plus élevée – parce qu'il existe une grande gamme de types de stocks différents	Plus faible – en raison de la nécessité d'un jugement considérable
Les estimations comptables des pertes de crédit prévues / passifs des contrats d'assurance	Plus élevée – en raison de l'incapacité inhérente à les évaluer avec précision et de l'impact des autres facteurs de risque inhérent (qui sont généralement très complexes et subjectifs, ce qui augmente le risque d'incertitude d'estimation)	Plus élevée – parce que les pertes de crédit/ réclamations prévues ne peuvent pas être observées directement et peuvent nécessiter le recours à un modèle complexe, qui utilise un ensemble complexe de données historiques et d'hypothèses relatives à l'évolution future, dans une série de scénarios spécifiques à l'entité qui peuvent être difficiles à prédire	Plus élevée – parce que des jugements importants sont portés sur des événements ou des situations qui se produiront dans l'avenir

Adaptabilité – Audits des petites entités

En outre, lors de l'audit d'une petite entité, des considérations complémentaires liées à l'adaptabilité peuvent s'appliquer⁶. Ces entités présentent souvent les caractéristiques suivantes :

- Un nombre restreint de branches d'activité.
- Des opérations peu compliquées et d'autres questions relatives aux estimations comptables, qui ne nécessitent qu'un enregistrement simple.
- Les estimations comptables peuvent être générées en dehors du grand livre et des livres auxiliaires. Les contrôles relatifs à l'élaboration des estimations comptables peuvent être limités. Par exemple, il est possible qu'il n'y ait pas de processus d'évaluation des risques en place et que les possibilités de séparation des tâches soient limitées en raison du manque de personnel. Le propriétaire (ou le directeur général d'une organisation à but non lucratif) peut exercer une supervision efficace de l'élaboration des estimations comptables, mais il peut aussi déjouer plus facilement les contrôles parce que le système de contrôle interne est moins structuré. Il peut être nécessaire de tenir compte du rôle du propriétaire ou du directeur général dans l'établissement des estimations comptables lors de l'identification des risques d'anomalies significatives et de la prise en considération du risque de parti pris de la direction.

⁶ Voir le paragraphe A22 de la norme ISA 540 (révisée).



L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base des informations contenues dans cette publication, que ces pertes soient dues à la négligence ou à d'autres causes.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des experts-comptables » et IFAC sont des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Copyright© Octobre 2022 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou pour son utilisation à d'autres fins similaires. Contacter permissions@ifac.org.

Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

Pour en savoir plus, veuillez envoyer un message à kristyilluzzi@ifac.org.