

# Document d'information pour les clients d'audit

## NORME CANADIENNE D'AUDIT (NCA)



OCTOBRE 2019

## POINTS QUE DOIT CONSIDÉRER LA DIRECTION LORS DE L'ÉTABLISSEMENT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

### Objet du présent document d'information

Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) a récemment apporté des modifications importantes à la norme sur l'audit des estimations comptables. Pour les chefs des finances et certains hauts dirigeants responsables de la préparation des états financiers, de même que pour le personnel chargé de déterminer s'il faut établir des estimations comptables et, si c'est le cas, de préparer les montants à comptabiliser ou à communiquer, cela peut avoir d'importantes conséquences. C'est donc à eux que s'adresse principalement le présent document d'information. Les membres du comité d'audit peuvent aussi trouver ce document utile, même s'il ne leur est pas spécifiquement destiné.

L'objectif du présent document est de vous informer de ce que vous devez prendre en compte pour vous préparer aux changements découlant de la Norme canadienne d'audit (NCA) 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, et pour répondre aux nouvelles demandes que pourrait vous transmettre votre auditeur.

La NCA 540 révisée concerne toutes les estimations comptables et s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2019. Elle a été élaborée en réponse aux modifications apportées aux normes d'information financière et à la complexification du monde des affaires – deux facteurs qui, ensemble, font que les utilisateurs d'états financiers attachent davantage d'importance aux estimations comptables et que les préparateurs et les auditeurs doivent relever de nouveaux défis.

Les estimations comptables sont des montants en numéraire qui constituent un élément fondamental des états financiers de nombreuses entités. L'évaluation de ces montants comporte une incertitude d'estimation en raison des limites inhérentes aux connaissances ou aux données. C'est pourquoi il est possible d'obtenir une large fourchette de résultats. Dans le cadre du processus et des contrôles se rapportant à l'établissement de vos estimations comptables, vous devez choisir et appliquer des méthodes (y compris des modèles), et avoir recours à des hypothèses et à des données. Vous devez donc exercer votre jugement et tenir compte des facteurs – tels que la complexité et la subjectivité (notamment les partis pris) – qui pourraient avoir une incidence sur votre évaluation et faire en sorte que vos estimations comptables comportent des anomalies significatives.

Dans beaucoup de cas, il pourrait y avoir des changements dans la nature et l'étendue de l'information demandée par l'auditeur sur le processus et les contrôles que vous avez mis en place pour :

- déterminer s'il est nécessaire d'établir des estimations comptables;
- établir les estimations comptables et les informations y afférentes.

Le présent document donne un aperçu :

- des responsabilités de la direction lorsqu'il s'agit de déterminer si des estimations comptables sont nécessaires;
- des responsabilités de la direction concernant les principales composantes du processus d'établissement des estimations comptables;
- des nouvelles réalités avec lesquelles doit composer la direction en raison des changements touchant les responsabilités de l'auditeur, y compris les questions générales que l'auditeur pourrait sans doute poser aux personnes participant activement à votre processus d'établissement des estimations comptables.

Quant à l'[annexe](#), elle est principalement destinée à ceux qui :

- déterminent s'il est nécessaire d'établir des estimations comptables pour la préparation des états financiers;
- participent activement à l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes.

L'[annexe](#) contient des exemples d'estimations comptables dont le degré d'incertitude d'estimation varie, ainsi que des exemples de questions que pourrait poser l'auditeur sur la manière dont ces estimations ont été établies.

## Comment savoir s'il faut établir des estimations comptables?

Bon nombre de référentiels d'information financière précisent qu'en raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Qui plus est, les référentiels d'information financière évoluent : le recours aux estimations comptables complexes y est accru, et l'établissement de ces estimations (qu'elles soient fondées ou non sur des évaluations à la juste valeur) requiert parfois que la direction porte des jugements importants ou qu'elle compose non seulement avec la complexité, mais aussi avec une grande incertitude d'estimation.

Pour déterminer si des estimations comptables sont requises, il faut avoir des processus et des contrôles adéquats afin d'identifier les opérations, les événements et les situations qui nécessitent de telles estimations. Sans ces processus et ces contrôles, la vulnérabilité de vos états financiers aux anomalies significatives risque d'augmenter.

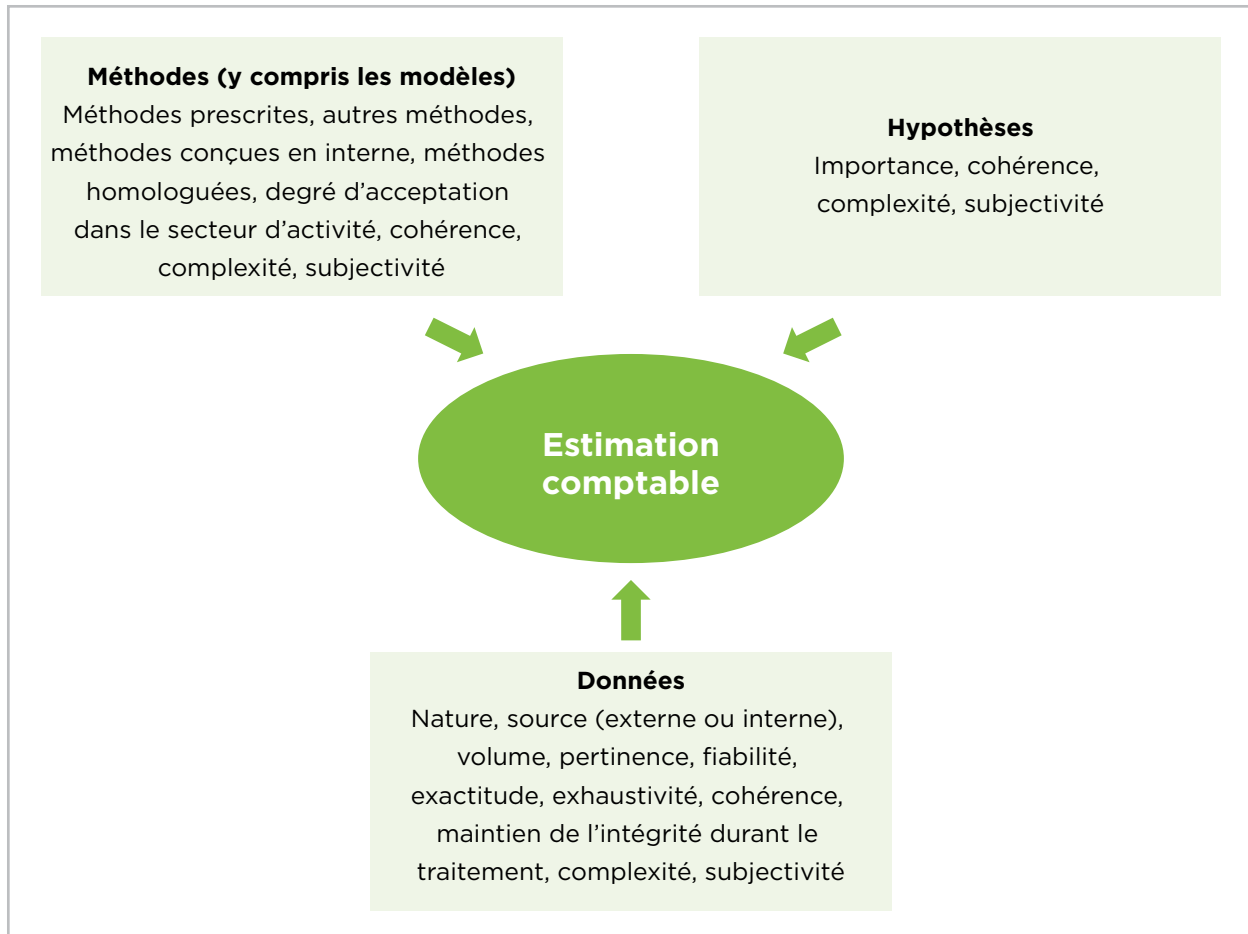
Les types d'estimations comptables que vous devez établir conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable dépendent de la nature de votre entité, de l'environnement dans lequel elle exerce ses activités, des opérations que vous effectuez et d'autres événements, situations ou circonstances qui peuvent se présenter. À chaque nouvelle période de présentation de l'information financière, il peut y avoir des changements (p. ex. la conclusion de nouveaux types de contrats) qui vous obligent à établir des estimations comptables qui n'étaient pas requises auparavant. Dans certains cas, vous pourriez déterminer que les types d'estimations comptables qui conviennent à la période considérée sont les mêmes que ceux des périodes précédentes. Cependant, vous pourriez vouloir changer la façon dont ces estimations comptables sont établies (p. ex. pour tenir compte de l'expérience acquise lors de périodes précédentes) ou avoir l'obligation de le faire (p. ex. pour tenir compte de nouvelles informations maintenant disponibles).

Par conséquent, vous devrez prendre en considération :

- les opérations qui nécessitent l'établissement ou la révision d'estimations comptables;
- les autres événements et les situations qui nécessitent l'établissement ou la révision d'estimations comptables.

## Principales composantes du processus d'établissement des estimations comptables

FIGURE 1 - VARIABLES DES ESTIMATIONS COMPTABLES



Le processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes comporte trois principales composantes :

1. Méthodes (y compris les modèles);
2. Hypothèses;
3. Données.

Comme l'indique la figure 1, les composantes ou les variables de ce processus possèdent chacune certaines caractéristiques, et elles ont toutes une incidence sur l'estimation comptable. Par exemple, les hypothèses peuvent varier selon la source des données et le fondement des jugements les étayant. Pour appliquer la méthode, on utilise un modèle (outil ou procédé de calcul), des hypothèses et des données, en tenant compte des liens entre ces variables.

Les exigences d'audit révisées s'appliquent à toutes les estimations comptables. Par ailleurs, il est important de noter que plus une estimation est complexe, plus l'auditeur s'attendra à ce que vous ayez un solide processus en place. Certaines estimations sont plutôt simples parce qu'elles comportent un faible degré d'incertitude d'estimation et qu'elles n'exigent pas de méthode ou de modèle complexes. Dans ces cas-là, les travaux que doit effectuer l'auditeur, selon la NCA 540 révisée, ne seront pas nécessairement plus importants qu'auparavant. Pour savoir en quoi la simplicité ou la complexité d'une estimation influe sur ce qui est attendu de vous, consultez l'exemple fourni dans l'[annexe](#).

## Conséquences pour la direction des changements apportés aux responsabilités de l'auditeur

Vous trouverez ci-dessous les principales modifications apportées à la NCA 540 et l'incidence qu'elles pourraient avoir sur la nature et l'étendue de l'information demandée par votre auditeur.

Modification importante	Conséquence pour l'auditeur	Conséquence pour la direction
Accent plus marqué sur la nécessité pour l'auditeur d'exercer son esprit critique	L'auditeur mettra en œuvre des procédures d'audit en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. Il analysera attentivement toute l'information obtenue afin de déterminer si elle corrobore ou contredit vos jugements et décisions concernant les estimations comptables.	Plus que jamais, l'auditeur peut mettre en doute certains aspects de votre processus d'établissement des estimations comptables.
Approfondissement des évaluations concernant le risque que les estimations comptables comportent des anomalies significatives	L'auditeur prendra d'abord en compte les situations et les événements qui risquent de faire en sorte que vos estimations comptables comportent des anomalies. Il se demandera ensuite si le système de contrôle interne que vous avez conçu et mis en place devrait vraisemblablement prévenir les anomalies significatives, ou les détecter et les corriger.	L'auditeur peut chercher davantage à comprendre la nature et l'étendue de votre processus d'établissement des estimations comptables et les aspects clés des politiques et procédures connexes.

Modification importante	Conséquence pour l'auditeur	Conséquence pour la direction
<p>Renforcement du lien entre la réponse de l'auditeur et le degré d'incertitude d'estimation que comportent les estimations comptables ainsi que la mesure dans laquelle celles-ci sont touchées par la complexité et la subjectivité</p>	<p>L'étendue des travaux que doit effectuer l'auditeur dépend du risque que vos estimations comptables comportent des anomalies significatives. Ce risque varie en fonction du degré d'incertitude d'estimation, de la complexité et de la subjectivité liés à l'établissement des estimations comptables.</p>	<p>Plus le risque que vos estimations comptables comportent des anomalies significatives est élevé, selon le jugement de l'auditeur, plus les travaux à effectuer seront importants (ce qui aura une incidence sur la nature et l'étendue des informations que l'auditeur vous demandera de lui fournir).</p>
<p>Adaptation des travaux d'audit en fonction des approches choisies par l'auditeur (tester le processus de la direction, établir ses propres estimations, tenir compte des événements postérieurs) et acquisition d'une compréhension plus approfondie des éléments importants pris en considération dans les décisions et jugements clés touchant les estimations comptables</p>	<p>Par rapport à l'ancienne norme, la NCA 540 révisée comprend des exigences d'audit portant plus précisément sur les différentes composantes du processus d'établissement des estimations comptables, à savoir les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données. Ces exigences précisent en outre la documentation que doit constituer l'auditeur en ce qui concerne les éléments clés de sa compréhension de l'entité et de son environnement, le lien entre les procédures d'audit et son évaluation des risques, et les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables.</p>	<p>L'auditeur pourrait vous transmettre des demandes plus pointues sur chacun de ces sujets, et vous pourriez juger utile d'avoir recours aux services d'experts pour y répondre. Vous pourriez également envisager de consigner vos décisions et jugements clés en prévision des demandes de l'auditeur, car cela facilitera certainement les discussions que vous aurez avec lui.</p>
<p>Plus grande place accordée à l'audit des informations fournies sur les estimations comptables dans les états financiers</p>	<p>Le caractère suffisant des informations fournies sur l'incertitude d'estimation pourrait, en particulier, faire l'objet d'un examen plus approfondi.</p>	<p>Les informations fournies pour lesquelles l'auditeur détermine que le risque d'anomalies significatives est plus élevé devront, le cas échéant, faire l'objet de travaux plus poussés (ce qui aura une incidence sur la nature et l'étendue des informations que l'auditeur vous demandera de lui fournir).</p>

Modification importante	Conséquence pour l'auditeur	Conséquence pour la direction
Déclarations écrites plus détaillées	L'auditeur doit vous demander des déclarations écrites indiquant si les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable. Il doit aussi se demander s'il lui faut obtenir des déclarations de votre part relativement à des estimations comptables particulières, notamment en ce qui concerne les méthodes, les hypothèses et les données utilisées.	L'auditeur pourrait vous demander de nouvelles déclarations et des déclarations différentes de celles des années précédentes. Par conséquent, vous pourriez juger utile de lui demander de vous indiquer dès que possible les renseignements qu'elles devront comporter.

Vous trouverez, sur le [site Web de l'IAASB](#), un aperçu plus détaillé des changements importants découlant de la révision de la Norme internationale d'audit (ISA) 540.

## Questions générales que pourrait vous poser votre auditeur sur votre processus d'établissement des estimations comptables

La figure 2 énumère des questions générales que l'auditeur pourrait vous poser afin de bien comprendre les éléments clés de votre processus d'établissement des estimations comptables, et de savoir s'il y a eu des changements.

FIGURE 2 - QUESTIONS GÉNÉRALES



- Quels contrôles avez-vous mis en place relativement à votre processus d'établissement des estimations comptables?
- Comment communiquez-vous, aux personnes chargées d'établir ou de réviser les estimations comptables, les opérations, événements ou situations importants et pertinents?
- Comment procédez-vous pour l'examen du dénouement d'estimations comptables antérieures et comment donnez-vous suite aux résultats de cet examen?
- En ce qui concerne vos estimations comptables et les informations y afférentes, comment faites-vous pour savoir quelles exigences du référentiel d'information financière applicable sont pertinentes (en tenant compte de l'incidence de la complexité et de votre jugement) et pour vous y conformer?
- Comment tenez-vous compte des facteurs réglementaires qui sont pertinents en ce qui a trait à vos estimations comptables (p. ex. les cadres réglementaires établis par les autorités de contrôle prudentiel)?
- Comment faites-vous pour déterminer et appliquer les compétences ou les connaissances spécialisées que nécessitent les estimations comptables, et identifier le besoin de recourir à un expert choisi par la direction?
- Comment vous assurez-vous que votre processus d'évaluation des risques permet d'identifier les risques liés aux estimations comptables et d'y répondre?
- Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes, ainsi que les changements qu'il faut y apporter, et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?
- Comment répondez-vous à l'incertitude d'estimation lors du choix de vos estimations ponctuelles définitives?
- Comment décrivez-vous dans vos états financiers les divers éléments relatifs à votre processus d'établissement des estimations comptables, ainsi que l'incertitude d'estimation que comportent vos estimations comptables?
- Comment assurez-vous la surveillance et la gouvernance du processus d'information financière de la direction en ce qui a trait aux estimations comptables?



Ces questions portent sur les grandes lignes de votre processus d'établissement des estimations comptables.

La première question de la figure 2, « Quels contrôles avez-vous mis en place relativement à votre processus d'établissement des estimations comptables? », s'applique à tous les aspects de votre processus. En effet, elle vise non seulement sa conception et sa mise en œuvre, mais aussi les politiques et procédures que vous avez mises en place pour vous assurer que chacune de ses étapes est suivie correctement et que les estimations comptables qui en découlent sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable.

Vous trouverez dans l'annexe des considérations particulières concernant les différentes composantes de votre contrôle interne et les aspects importants de votre processus d'établissement des estimations comptables. Ces considérations intéresseront tout particulièrement ceux qui participent directement à l'établissement des estimations comptables dans votre organisation.

## **Appel à l'action**

Votre auditeur s'attendra à ce que vous ayez conçu, suivi et consigné de manière appropriée votre processus d'établissement des estimations comptables. Vu les changements apportés aux missions d'audit, il peut être utile – voire nécessaire – d'améliorer votre processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes. La prise en compte des questions abordées dans le présent document peut vous aider à atteindre cet objectif.

# Annexe

## Considérations particulières concernant le processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes

La présente annexe traite des considérations particulières suivantes :

- A. Contrôle du processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes
- B. Documentation à constituer en ce qui concerne les aspects importants du processus
- C. Questions générales liées aux aspects importants du processus d'établissement des estimations comptables qui sont décrites dans le présent document d'information
- D. Distinction entre les estimations simples et les estimations complexes – Exemple illustratif
- E. Glossaire

### Avertissement

Les considérations particulières dont il est question dans la présente annexe ne sont pas traitées de façon exhaustive. Ainsi, dans les trois exemples fournis, les exigences et les indications détaillées des IFRS et des PCGR canadiens ne sont pas toutes abordées.

En outre, lorsqu'il planifie la mission et met en œuvre des procédures d'audit en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut opter pour une ou plusieurs des approches de test suivantes :

1. Obtenir des éléments probants sur les estimations comptables à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport;
2. Tester la manière dont vous avez établi les estimations comptables et préparé les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation (ce qui implique parfois de tester les contrôles relatifs au processus d'établissement des estimations);
3. Établir sa propre estimation ponctuelle ou son propre intervalle de confiance pour évaluer votre estimation ponctuelle et les informations y afférentes sur l'incertitude d'estimation.

La nature et l'étendue des questions que l'auditeur pourrait vous poser dépendent en partie de l'approche qu'il aura choisie, et cela déborde le cadre du présent document d'information.

## A. Contrôle du processus d'établissement des estimations comptables et des informations y afférentes

Dans les normes d'audit, on distingue les cinq composantes du contrôle interne suivantes :

1. Environnement de contrôle;
2. Processus d'évaluation des risques par l'entité;
3. Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication;
4. Activités de contrôle;
5. Suivi des contrôles<sup>1</sup>.

Les considérations à prendre en compte en ce qui concerne certains aspects de l'environnement de contrôle, des activités de contrôle et du suivi des contrôles sont décrites ci-dessous. Celles qui se rapportent aux deux autres composantes sont abordées plus loin, dans la section portant sur les questions générales que pourrait vous poser votre auditeur sur votre processus d'établissement des estimations comptables.

### Environnement de contrôle

---

#### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature et de l'étendue de la surveillance et de la gouvernance que vous avez mises en place à l'égard du processus d'établissement des estimations comptables.

---

Quels facteurs avez-vous pris en compte pour jeter les bases d'un contrôle efficace à l'égard du processus d'établissement des estimations comptables?

- Quels sont la nature, le calendrier et l'étendue des activités du conseil d'administration (ou du comité d'audit) se rapportant à la surveillance du processus d'établissement des estimations comptables?
- Avez-vous entretenu une culture d'honnêteté et de comportement éthique afin que le processus d'établissement des estimations comptable soit exempt de partis pris intentionnels et d'anomalies délibérées?
- Qui est chargé d'établir une estimation comptable? Cette tâche est-elle confiée à des personnes (y compris des experts, s'il y a lieu) ayant les compétences ou les connaissances nécessaires?
  - Lors de l'établissement d'une estimation, fait-on intervenir des personnes qui participent de près aux activités de l'entité et qui, de ce fait, peuvent aider à obtenir une estimation plus réaliste et plus précise?

<sup>1</sup> Voir le glossaire pour une brève description de ces cinq composantes.

- Les préparateurs possèdent-ils l'expérience appropriée, compte tenu de la mesure dans laquelle l'estimation comptable est touchée par l'incertitude d'estimation, la complexité ou la subjectivité?
- Avez-vous envisagé d'avoir recours à un expert, en interne ou à l'externe, pour calculer l'estimation? Quelles sont les compétences que vous considérez comme importantes lorsque vous choisissez un expert? En ce qui a trait aux estimations comptables qui sont particulièrement complexes, avez-vous envisagé d'avoir recours aux travaux d'un expert externe pour vous aider à préparer l'estimation?

## Activités de contrôle

---

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures afin d'acquérir une compréhension des activités de contrôle qui concernent votre processus d'établissement des estimations comptables.

---

Quelles activités de contrôle (politiques et procédures) avez-vous mises en place relativement au processus d'établissement des estimations?

- Qui est chargé d'examiner et d'approuver les estimations comptables ainsi que les méthodes, modèles, hypothèses et données utilisés aux fins de leur établissement? Cette tâche est-elle confiée à la direction, au niveau hiérarchique approprié? Comprenez-vous chacune des étapes que les préparateurs ont suivies pour en arriver à l'estimation? Comment obtenez-vous cette compréhension?
- Comment séparez-vous les tâches pour que les personnes qui ont la responsabilité d'établir les estimations comptables ne soient pas les mêmes que celles qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes (et qui, de ce fait, pourraient manquer d'objectivité)? Cette séparation des tâches est-elle appropriée compte tenu de la nature et de la taille de l'entité, par exemple?
- Lorsque vous avez recours aux travaux d'un expert pour vous aider à établir une estimation, comment ces travaux sont-ils supervisés et évalués?
- Quels contrôles avez-vous mis en place afin de répondre à l'incertitude d'estimation, à la complexité et à la subjectivité touchant une estimation donnée? Comment vous assurez-vous qu'un degré approprié de diligence a été exercé à l'égard de ces facteurs?
- Comment faites-vous pour déterminer que les données provenant de sources externes qui sont indépendantes de votre volonté sont appropriées?
- Quels contrôles avez-vous mis en place pour évaluer l'efficacité de votre examen du dénouement d'estimations comptables antérieures? Plus précisément :
  - Quel seuil avez-vous établi pour évaluer le dénouement des estimations des périodes précédentes? On établit généralement un seuil pour relever les écarts importants entre les attentes et la réalité. Quel est le fondement du seuil utilisé et pourquoi avez-vous utilisé ce fondement?

- Le degré de précision du seuil utilisé tient-il compte du degré d'incertitude d'estimation associé à l'estimation? Par exemple, un seuil plus faible peut être approprié lorsque le degré d'incertitude d'estimation est considéré comme élevé.
- Si votre processus d'établissement des estimations repose largement sur le recours à l'informatique, quels contrôles informatiques avez-vous mis en place<sup>2</sup>?

## Suivi des contrôles

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens que vous utilisez pour faire le suivi du contrôle interne, notamment les activités de contrôle concernant votre processus d'établissement des estimations comptables, ainsi qu'une compréhension de la façon dont vous procédez pour apporter des mesures correctives aux déficiences de vos contrôles.

Quels sont les principaux moyens que vous utilisez pour faire le suivi des contrôles liés au processus d'établissement des estimations comptables?

- Comment vous assurez-vous que vos contrôles concernant le processus d'établissement des estimations comptables fonctionnent efficacement et comment remédiez-vous aux déficiences relevées?
- Y a-t-il un mécanisme de reddition de comptes pour les cas où des estimations sont inexactes parce qu'on a omis de tenir compte de toutes les informations disponibles au moment de leur établissement?
- Pouvez-vous démontrer l'efficacité de vos activités de suivi? Par exemple, ces activités vous ont-elles déjà permis de déceler les déficiences du contrôle à l'origine d'une anomalie significative liée à une estimation comptable?
- Les déficiences du contrôle qui sont identifiées grâce aux activités de suivi sont-elles corrigées en temps opportun? Comment vous assurez-vous que ces déficiences n'ont pas donné lieu à d'autres anomalies?

## B. Documentation à constituer en ce qui concerne les aspects importants du processus

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit consigner plusieurs informations dans son dossier, dont :

- les éléments clés de sa compréhension de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités par rapport aux estimations comptables;
- son évaluation du risque inhérent et son évaluation du risque lié au contrôle (c.-à-d. les procédures d'évaluation des risques) en ce qui a trait aux estimations comptables;
- le lien entre ces évaluations et les procédures d'audit mises en œuvre.

2 Voir le glossaire pour des exemples de contrôles informatiques.

- Y aurait-il lieu de consigner certains aspects importants de votre processus d'établissement des estimations comptables? Cela vous aiderait-il, par exemple :
  - à améliorer l'efficacité des prochains examens du dénouement des estimations comptables et du processus?
  - à former votre personnel ou à démontrer votre conformité à la réglementation?
  - à réunir plus facilement et plus efficacement les informations à fournir à votre auditeur?
  - à disposer d'une base appropriée pour fournir les déclarations écrites demandées par votre auditeur?
- Vous pourriez envisager d'instaurer une politique exigeant que soient consignés :
  - les principaux aspects du contrôle interne concernant votre processus d'établissement des estimations;
  - les jugements importants portés à chacune des étapes du processus (p. ex. les jugements liés au choix des méthodes, des modèles, des hypothèses et des données);
  - les compétences et les connaissances que doivent avoir les personnes qui jouent un rôle important dans l'établissement des estimations comptables.

## **C. Questions générales liées aux aspects importants du processus d'établissement des estimations comptables qui sont décrites dans le présent document d'information**

Vous trouverez, dans les tableaux qui suivent, des considérations à prendre en compte et des questions précises à vous poser en ce qui concerne certaines des questions générales décrites à la figure 2 du présent document d'information.

Dans le premier tableau, on donne trois exemples d'estimations comptables avec les normes applicables, selon que l'entité applique les IFRS ou les NCECF. Dans les autres, on énumère des considérations et des questions qui s'appliquent à de nombreux types d'estimations comptables et référentiels d'information financière, ainsi que des questions se rapportant spécifiquement aux trois exemples fournis.

Les questions liées aux trois exemples portent sur certains points qui sont traités dans les normes applicables et qui devraient être pris en compte dans la préparation des estimations comptables et des informations y afférentes. Elles visent à illustrer comment il est possible d'incorporer la prise en compte des différents éléments des normes comptables dans les grandes étapes du processus d'établissement des estimations comptables.

Vous trouverez aussi, à la fin de chaque tableau, un résumé des responsabilités de l'auditeur à l'égard des points traités. Il convient de noter que l'information fournie dans ces tableaux n'est pas exhaustive.

Exemples d'estimations	IFRS	NCECF
<b>Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients</b>	IFRS 9 <i>Instruments financiers</i>	Chapitre 3856, « Instruments financiers »
<b>Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme – évaluation du degré d'avancement des travaux<sup>3</sup></b>	IFRS 15 <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients</i>	Chapitre 3400, « Produits »
<b>Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)</b>	IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i>	Chapitre 3064, « Écarts d'acquisition et actifs incorporels »

## 1. Comment communiquez-vous, aux personnes chargées d'établir ou de réviser les estimations comptables, les opérations, événements ou situations importants et pertinents?

### Types d'estimations

**Considérations :** Quelles sont la nature et l'étendue des communications entre les personnes qui prennent les principales décisions opérationnelles et financières et celles qui préparent les estimations comptables et les informations y afférentes? Ces communications ont-elles lieu en temps opportun?

### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Les dirigeants qui sont responsables des fonctions clés (marketing, production, finances, administration, services juridiques, etc.) sont-ils au courant des types d'opérations, d'événements et de situations qui nécessitent des estimations comptables? Connaissent-ils les incidences importantes que ces opérations, événements ou situations peuvent avoir sur les données, méthodes, modèles et hypothèses servant à établir les estimations?
- Quand et comment ces dirigeants communiquent-ils, aux personnes chargées d'établir les estimations comptables, les changements importants concernant les opérations, événements ou situations, y compris ceux qui sont inhabituels ou peu fréquents?

### Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients

- Quand et comment les personnes responsables des stratégies de vente et de l'octroi du crédit communiquent-elles les changements qui ont une incidence sur la recouvrabilité des créances clients? Des facteurs tels que la modification des modalités des contrats de vente, l'attrition des clients, l'accroissement des ventes dans de nouvelles régions ou des changements dans la conjoncture économique, par exemple, influenceront vraisemblablement sur la capacité des clients de rembourser leur solde.

<sup>3</sup> On suppose ici que l'entité utilise une méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés par rapport au total des coûts attendus (p. ex. les coûts budgétés et les prévisions). Dans ce contexte, les coûts pertinents sont ceux que l'entité engage pour remplir les obligations de prestation prévues dans un contrat. C'est ce qu'on appelle la « méthode de l'avancement des travaux » dans le chapitre 3400 des NCECF. Selon cette méthode, on peut utiliser la proportion des coûts engagés par rapport au total des coûts attendus si cela donne un rythme de comptabilisation qui reflète la prestation en vertu du contrat. Le terme « méthode de l'avancement des travaux » n'étant pas employé dans IFRS 15, il n'a pas été utilisé dans les exemples fournis ici. Ces exemples ne traitent pas non plus des méthodes fondées sur les extrants, dont l'utilisation est permise par certains référentiels d'information financière pour la comptabilisation des produits tirés de contrats à long terme.

## 1. Comment communiquez-vous, aux personnes chargées d'établir ou de réviser les estimations comptables, les opérations, événements ou situations importants et pertinents?

### Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme - évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)

- Quand et comment les dirigeants qui concluent, modifient ou gèrent les contrats à long terme communiquent-ils les changements importants (p. ex. les modifications apportées aux modalités des contrats, les changements ayant une incidence importante sur la chaîne logistique et l'avancement des travaux) aux personnes chargées d'établir les estimations comptables?

### Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)

- Quand et comment les personnes responsables de l'élaboration, de la mise en œuvre et du suivi de la stratégie d'affaires de l'entité communiquent-elles, aux personnes chargées d'établir les estimations comptables, les changements importants pouvant avoir une grande incidence sur les tests de dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition) (p. ex. la décision d'élargir les gammes de produits ou de cesser certaines activités)?

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit acquérir une compréhension des opérations de l'entité et des 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.

## 2. Comment procédez-vous pour l'examen du dénouement d'estimations comptables antérieures et comment donnez-vous suite aux résultats de cet examen?

### Types d'estimations

**Considérations :** Quels sont la nature, le calendrier et l'étendue de votre examen du dénouement d'estimations comptables antérieures? Comment vous assurez-vous que les résultats de cet examen rétrospectif sont pris en compte dans le choix des données, des hypothèses, des méthodes et des modèles pour l'établissement des estimations comptables de la période considérée?

### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Compte tenu des changements pertinents se rapportant à la conjoncture et aux prévisions, avez-vous constaté, en suivant votre processus d'établissement des estimations comptables :
  - que les facteurs touchant les estimations comptables (p. ex. le degré d'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité) ont beaucoup changé?
  - que certains aspects de ce processus (p. ex. les méthodes, les hypothèses ou la nature et l'étendue des données utilisées) doivent être revus?
- En ce qui a trait aux contrôles relatifs à l'examen rétrospectif, quels seuils considérez-vous comme raisonnables pour l'identification des écarts importants entre les estimations comptables antérieures et leur dénouement réel? Pourquoi ces seuils vous semblent-ils raisonnables?



## 2. Comment procédez-vous pour l'examen du dénouement d'estimations comptables antérieures et comment donnez-vous suite aux résultats de cet examen?

### **Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients**

- Y a-t-il un écart considérable entre les radiations de la période considérée et la correction de valeur (provision) pour pertes estimée sur les créances clients de la période précédente? Si tel est le cas, quelles en sont les causes? Quels aspects de la méthode et des hypothèses utilisées pour l'estimation de ces pertes faudrait-il revoir?

### **Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme – évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)**

- Les écarts entre les coûts du contrat réels et les coûts budgétés dépassent-ils le seuil que vous avez fixé pour l'identification des écarts importants? Si tel est le cas, il serait bon de vous poser les questions suivantes :
  - Est-ce que ces écarts sont attribuables à un dépassement de coûts unique ou bien à une cause plus généralisée qui pourrait être le signe d'inefficacités touchant l'exécution du contrat dans son ensemble?
  - Parmi les hypothèses importantes que vous aviez posées, lesquelles ne se sont pas réalisées? Comprenez-vous pourquoi elles ne se sont pas réalisées?
  - Savez-vous pourquoi les coûts du contrat budgétés n'ont pas été mis à jour pour refléter les changements de situation importants?
  - L'établissement des budgets relève-t-il de plusieurs directeurs de projets? Dans l'affirmative, les estimations de certains directeurs de projets sont-elles plus susceptibles de présenter un écart important par rapport aux estimations initiales lors de leur dénouement? Si tel est le cas, qu'avez-vous fait pour régler le problème?
  - Y a-t-il des indices d'un parti pris de la direction pour l'un ou l'autre des produits ou des établissements qui devraient faire l'objet d'une enquête?

### **Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)**

- Avez-vous comparé les flux de trésorerie projetés de l'exercice précédent avec les flux de trésorerie réels de l'exercice considéré? S'il y a des écarts, pouvez-vous les justifier? Par exemple, les écarts résultent-ils d'un événement (comme la perte d'un client important) qui était attendu ou prévu au moment où l'estimation initiale a été établie?

### **OBLIGATION DE L'AUDITEUR**

L'auditeur doit examiner le dénouement de vos estimations comptables antérieures ou, s'il y a lieu, leur révision subséquente, afin qu'il lui soit plus facile d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives pour la période considérée.

### 3. Lorsque vous préparez les estimations comptables et les informations y afférentes, comment faites-vous pour savoir quelles exigences du référentiel d'information financière applicable sont pertinentes et pour vous y conformer?

#### Types d'estimations

**Considérations :** Votre connaissance des exigences du référentiel d'information financière applicable est-elle à jour? Avez-vous pris les mesures nécessaires pour vous conformer aux nouvelles exigences?

#### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Les normes comptables ont-elles fait l'objet de modifications qui entrent en vigueur au cours de la période considérée (ou que vous avez l'intention d'appliquer avant la date d'entrée en vigueur) et qui ont une incidence importante sur l'établissement des estimations comptables? Si tel est le cas, qu'avez-vous fait pour vous préparer à ces changements?
- Respectez-vous les exigences applicables concernant le calendrier (moment, fréquence) selon lequel vous devez revoir votre processus d'établissement des estimations?
- En ce qui a trait à l'incertitude d'estimation, quelles mesures avez-vous prises pour vous conformer aux exigences relatives aux informations à fournir?

#### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit acquérir une compréhension du référentiel d'information financière applicable et déterminer si vous avez dûment appliqué les exigences pertinentes de ce référentiel en ce qui concerne les estimations comptables.

### 4. En ce qui concerne vos estimations comptables, comment vous assurez-vous que votre compréhension du degré d'incertitude d'estimation est à jour, et comment procédez-vous pour identifier les risques d'anomalies significatives et y répondre?

#### Risque inhérent

#### Types d'estimations

**Considérations :** Comment faites-vous pour identifier et évaluer les questions se rapportant au degré d'incertitude d'estimation, à la complexité et à la subjectivité de vos estimations comptables, et comment déterminez-vous si l'établissement des estimations comptables nécessite l'exercice du jugement?

#### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Comment vous assurez-vous, pour chacune des estimations comptables, d'avoir une compréhension à jour en ce qui concerne :
  - l'incertitude d'estimation (c.-à-d. le manque de précision inhérent à l'opération de mesure), et plus précisément le degré et les causes de cette incertitude?
  - le degré de complexité? Par exemple, savez-vous s'il est nécessaire d'avoir recours à plusieurs méthodes, modèles, hypothèses ou ensembles de données pour établir l'estimation?
  - le degré de subjectivité? Par exemple, savez-vous si l'estimation est basée sur des événements ou situations futurs prévus ou s'il y a des limites inhérentes aux connaissances ou aux données qu'il est raisonnablement possible d'obtenir?

#### 4. En ce qui concerne vos estimations comptables, comment vous assurez-vous que votre compréhension du degré d'incertitude d'estimation est à jour, et comment procédez-vous pour identifier les risques d'anomalies significatives et y répondre?

- Comment faites-vous pour identifier les nouvelles informations pertinentes pour la période considérée et comment en tenez-vous compte? Les nouvelles informations pertinentes comprennent, par exemple, les changements de situation et les changements touchant les prévisions qui sont susceptibles d'entraîner des écarts importants entre les estimations de la période considérée et celles des périodes précédentes.
- Avez-vous procédé à une analyse de sensibilité pour déterminer le degré d'incertitude d'estimation et les hypothèses dans les cas où de légères variations (comme les changements par rapport aux périodes précédentes) peuvent avoir une incidence importante sur l'estimation?

##### **Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients**

- En ce qui a trait aux créances clients importantes, savez-vous quels clients ou quels groupes de clients risquent d'être touchés par des facteurs tels que :
  - des changements défavorables liés à leur environnement technologique, de marché, économique ou juridique?
  - la dégradation de la conjoncture économique sur le plan national ou local ou des changements défavorables dans la situation du secteur?
- L'attrition des comptes clients par rapport à la période précédente laisse-t-elle présager des changements dans le risque que les comptes ne puissent être recouvrés? Par exemple, y a-t-il de nouveaux comptes (ou groupes de comptes) importants qui présentent des particularités ayant une incidence sur les niveaux de risque de crédit?

##### **Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme - évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)**

- Y a-t-il eu des changements en ce qui concerne les fournisseurs existants qui auront une incidence sur les coûts? Cela a-t-il été pris en compte de façon adéquate lorsque les coûts du contrat ont été budgétés? Par exemple, si vous apprenez après la clôture de l'exercice qu'un fournisseur important a fait faillite et que les coûts changeront probablement par suite de la transition à un nouveau fournisseur, modifiez-vous les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables (c.-à-d. les coûts projetés pour terminer les travaux) en fonction de cette nouvelle information?

##### **Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)**

- Le référentiel d'information financière applicable exige-t-il la réalisation d'un test de dépréciation annuel pour le goodwill (l'écart d'acquisition)? Outre cette exigence, y a-t-il eu des événements ou des changements de situation qui nécessitent la réalisation d'un tel test? Existe-t-il un quelconque indice que la valeur comptable du groupe d'actifs (p. ex. l'unité génératrice de trésorerie ou l'unité d'exploitation) auquel se rattache le goodwill (l'écart d'acquisition) pourrait excéder sa juste valeur (ou sa valeur d'utilité, selon le cas)?

#### 4. En ce qui concerne vos estimations comptables, comment vous assurez-vous que votre compréhension du degré d'incertitude d'estimation est à jour, et comment procédez-vous pour identifier les risques d'anomalies significatives et y répondre?

- Dans le cas où une augmentation du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissement (BAIIA) est projetée, y a-t-il des informations contradictoires, par exemple des pertes passées, une croissance lente ou un manque de ressources financières?
- Si vous prévoyez des changements dans votre stratégie d'affaires (p. ex. le lancement d'un nouveau produit ou la fermeture d'une division dans l'exercice à venir), avez-vous tenu compte de leur incidence sur votre processus d'estimation de la dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)? Avez-vous tenu compte d'autres initiatives importantes visant à réduire les charges (p. ex. un plan de réduction de l'effectif et d'automatisation du traitement des opérations ou de la fabrication)?

#### Risque lié au contrôle

Types d'estimations	<b>Considérations :</b> En ce qui a trait au contrôle, quels sont les risques pertinents par rapport à vos estimations comptables et aux informations y afférentes, et comment y répondez-vous?
<b>De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voir la section précédente sur le contrôle interne; on y traite de certaines considérations à prendre en compte et de certaines questions à se poser pour de nombreux types d'estimations comptables et d'informations y afférentes.</li> </ul>
<b>Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avez-vous mis en place des contrôles efficaces pour l'octroi du crédit?</li> <li>• Comment les politiques et procédures relatives à l'octroi du crédit (p. ex. les limites quant au crédit accordé à différents types de clients) ont-elles été prises en compte dans l'établissement de l'estimation de la correction de valeur (provision)?</li> </ul>
<b>Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme - évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quels sont les contrôles en place pour déterminer si les coûts réels sont saisis adéquatement et imputés aux projets appropriés?</li> <li>• Y a-t-il des bons de commande approuvés à l'appui des coûts budgétés pour l'exercice en cours?</li> <li>• Les charges réelles comprennent-elles les charges payées d'avance? Dans l'affirmative, comment vous êtes-vous assuré de l'exhaustivité et de l'exactitude des charges payées d'avance?</li> </ul>

#### 4. En ce qui concerne vos estimations comptables, comment vous assurez-vous que votre compréhension du degré d'incertitude d'estimation est à jour, et comment procédez-vous pour identifier les risques d'anomalies significatives et y répondre?

##### Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)

- Quels contrôles avez-vous mis en place de manière à pouvoir, par exemple :
  - savoir quand il est nécessaire d'effectuer un test de dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)?
  - déterminer le groupe d'actifs (c.-à-d. l'unité) auquel il convient d'appliquer le test de dépréciation selon les exigences du référentiel d'information financière applicable?
  - vous assurer que la méthode, les hypothèses et les données devant servir à déterminer la juste valeur (et, dans certains cas, la valeur d'utilité) de l'unité ainsi que la répartition (goodwill – ou écart d'acquisition – et autres actifs) sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable?

##### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques et procéder à des activités connexes. Il doit, par exemple, acquérir une compréhension :

- des risques pouvant faire en sorte que vos estimations comptables comportent des anomalies significatives;
- du contrôle interne que vous avez mis en place afin de prévenir, ou de détecter et corriger, ces anomalies.

Pour ce faire, l'auditeur tient compte, par exemple, du degré d'incertitude d'estimation que comportent vos estimations comptables et de la mesure dans laquelle le choix et l'application des méthodes, des hypothèses et des données sont touchés par la complexité et la subjectivité.

#### 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

##### Types d'estimations

**Considérations :** Quels autres méthodes, hypothèses importantes et types ou sources de données peut-on utiliser selon le référentiel d'information financière applicable?

##### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Avez-vous pris en compte les exigences et les indications du référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait à l'identification des méthodes, des hypothèses et des données pertinentes?
- Avez-vous une politique et un processus formels pour l'identification des diverses possibilités pertinentes?
- Comment cernez-vous les hypothèses importantes<sup>4</sup> et de quelle façon ces hypothèses sont-elles utilisées dans l'établissement de vos estimations comptables?
- Comment déterminez-vous s'il convient d'adopter la même approche que par le passé ou d'en adopter une autre pour l'exercice considéré?

4 Voir la définition du terme « hypothèse importante » énoncée dans le glossaire.

## 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

### Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients

- Lorsque le référentiel d'information financière applicable prévoit des mesures de simplification, vous demandez-vous si vous répondez aux critères d'utilisation?
- Si tous les critères sont remplis, mais que vous décidez de ne pas vous prévaloir de ces mesures, qu'est-ce qui motive votre décision?

### Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme - évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)

- La méthode de comptabilisation des produits que vous utilisez pour vos contrats à long terme est-elle courante dans votre secteur?
- Pourquoi considérez-vous comme approprié d'utiliser une méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés par rapport aux coûts attendus?
- Avez-vous envisagé d'autres intrants (comme le nombre d'heures-travail)? Ou encore l'utilisation d'une méthode fondée sur les extrants? Pourquoi avez-vous conclu que ces autres options n'étaient pas appropriées?

### Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)

- Avez-vous tenu compte, dans votre test de dépréciation, des exigences détaillées du référentiel d'information financière applicable? Ces exigences peuvent préciser, par exemple :
  - comment on identifie le groupe d'actifs (c.-à-d. l'unité) auquel il convient d'appliquer le test de dépréciation (p. ex. en identifiant les entrées de trésorerie ou les flux de trésorerie nets qui sont indépendants des flux de trésorerie d'autres actifs ou groupes d'actifs);
  - si, dans le cadre du test de dépréciation, il faut comparer la valeur comptable de l'unité avec sa *juste valeur* ou avec sa *valeur recouvrable* (à savoir la valeur la plus élevée entre la *valeur d'utilité* et la *juste valeur diminuée des coûts de la vente*);
  - quelle méthode utiliser pour répartir la perte de valeur entre le goodwill (l'écart d'acquisition) et les autres actifs du groupe.
- Quelles autres méthodes, hypothèses et données avez-vous prises en considération pour calculer la juste valeur (et, le cas échéant, la valeur d'utilité) du groupe d'actifs (p. ex. l'unité génératrice de trésorerie ou l'unité d'exploitation)? Avez-vous considéré, par exemple, l'approche fondée sur les flux de trésorerie, l'approche par le marché et l'approche fondée sur la valeur des actifs?

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit acquérir une compréhension de la manière dont vous identifiez les méthodes, les hypothèses et les sources de données pertinentes. Pour cela, il doit notamment se demander si vous avez pris en considération d'autres possibilités pertinentes lorsque vous avez cherché des façons appropriées de répondre à l'incertitude d'estimation, par exemple.

## 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

### Types d'estimations

**Considérations :** En ce qui concerne l'établissement des estimations comptables, sur quoi le choix et l'application de votre approche et l'évaluation de son caractère raisonnable reposent-ils principalement?

### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

#### Méthodes et modèles

- Après avoir tenu compte d'autres possibilités, sur quoi vous basez-vous pour choisir la méthode ou le modèle à suivre (p. ex. le degré de pertinence ou d'exactitude par rapport à celui d'autres méthodes ou modèles)?
- Comment procédez-vous à la validation ou au contrôle a posteriori du modèle utilisé? Par exemple, vous demandez-vous :
  - si la robustesse théorique et la rigueur mathématique du modèle sont suffisantes?
  - si les modifications ou les ajustements appropriés sont apportés au modèle en temps opportun pour refléter l'évolution des conditions de marché ou d'autres facteurs, et s'il existe des politiques appropriées pour le contrôle des modifications apportées au modèle?
  - si les ajustements apportés aux données de sortie du modèle, le cas échéant, sont appropriés dans les circonstances?
  - si le modèle fait l'objet d'une documentation adéquate, notamment en ce qui concerne les applications visées, les limites, les paramètres clés, les données et hypothèses requises, les résultats des validations effectuées, ainsi que la nature et le fondement des ajustements apportés aux données de sortie?

#### Hypothèses

- Sur quoi vous basez-vous pour choisir une hypothèse plutôt qu'une autre (p. ex. son degré de pertinence ou son exhaustivité)?
- S'il y a lieu, comment déterminez-vous que les hypothèses sont cohérentes :
  - entre elles et avec les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des autres estimations comptables, y compris celles utilisées lors des périodes précédentes, le cas échéant?
  - avec d'autres éléments pertinents, comme vos plans d'affaires et l'environnement de l'entité?
  - avec d'autres éléments que la direction ne maîtrise pas (p. ex. les taux d'intérêt ou d'éventuelles demandes en justice ou mesures réglementaires)?

## 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

### Données

- Comment déterminez-vous la nature et la source des données (y compris les informations provenant de sources d'informations externes) qu'il convient d'utiliser parmi toutes celles qui existent?
- Comment vous assurez-vous :
  - que les données obtenues sont pertinentes, exactes, exhaustives et, s'il y a lieu, cohérentes avec celles de l'exercice précédent?
  - que l'intégrité des données a été maintenue lors de la transmission et du traitement par votre système informatique? Par exemple, si vous vous appuyez sur des rapports générés par des systèmes, avez-vous une bonne compréhension de ce qui peut ou non être modifié dans les rapports? En ce qui a trait à ce qui peut être modifié, savez-vous quand et par qui les modifications peuvent être apportées?

### Évaluation du caractère raisonnable des résultats des calculs initiaux

- D'après votre compréhension des aspects de l'entité auxquels les estimations comptables se rapportent, les estimations ponctuelles et les intervalles de valeurs calculés initialement vous semblent-ils raisonnables? Ces résultats semblent-ils raisonnables par rapport aux estimations des exercices précédents? Êtes-vous d'avis que la méthode, les hypothèses et les données utilisées pour le calcul de l'estimation continuent d'être appropriées et justifiables?
- Si les résultats des calculs initiaux ne semblent pas raisonnables, comment procédez-vous pour déterminer les causes du problème et y remédier en changeant, par exemple, les méthodes, modèles, hypothèses ou données utilisés?
- En ce qui a trait aux informations afférentes aux estimations comptables, les premières ébauches des informations concernant les hypothèses et les méthodes sont-elles conformes au référentiel d'information financière applicable?



## 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

### **Correction de valeur (provision) pour pertes liées aux créances clients**

- La méthode que vous avez choisie pour calculer la correction de valeur (provision) reflète-t-elle le calendrier des flux de trésorerie attendus des créances clients? Reflète-t-elle :
  - votre meilleur jugement possible?
  - un montant objectif et fondé sur des pondérations probabilistes, qui est déterminé par l'évaluation d'un intervalle de résultats possibles?
  - des hypothèses raisonnables et justifiables qui tiennent compte des divers scénarios possibles?
  - des informations raisonnables et justifiables sur des événements passés, des circonstances actuelles et des prévisions de la conjoncture économique encore à venir, qu'il est possible, à la date de clôture, d'obtenir sans devoir engager des coûts ou des efforts déraisonnables?
- Lorsque le référentiel d'information financière applicable permet d'utiliser une matrice de calcul et que vous décidez d'avoir recours à cette mesure de simplification, vous assurez-vous que vos regroupements de comptes reflètent bien les profils de pertes sensiblement différents d'un segment de clientèle à l'autre? Les critères que vous utilisez pour établir ces regroupements – région, type de produit, note financière du client, garantie, type de client (par exemple, de gros ou de détail) – sont-ils appropriés?
- Lorsque le référentiel d'information financière applicable permet d'appliquer des formules et que vous décidez d'avoir recours à cette mesure de simplification, comment tenez-vous compte de questions telles que l'analyse des arriérés, le classement chronologique des soldes, les pertes passées, la conjoncture économique du moment et d'autres éléments pertinents tels que les paiements en retard à l'égard desquels il n'y a pas de pénalité? Revoyez-vous les formules périodiquement afin de vous assurer que les ratios de perte appliqués reflètent l'information la plus à jour dont on dispose?

### **Comptabilisation des produits tirés d'un contrat à long terme – évaluation du degré d'avancement des travaux (méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés)**

- Le directeur de projets responsable du contrat a-t-il :
  - participé aux étapes importantes de votre processus d'établissement des estimations comptables (c'est-à-dire au choix et à l'application des hypothèses, des données, des méthodes et des modèles)?
  - confirmé qu'il a mis à jour le montant du coût d'achèvement projeté, en tenant compte de tout changement dans les circonstances?
  - confirmé que l'estimation des produits tirés du contrat cadre avec ses attentes, compte tenu de sa compréhension de l'état du projet?

## 5. Comment identifiez-vous les méthodes (y compris les modèles), les hypothèses et les données pertinentes et comment sélectionnez-vous celles qu'il convient d'utiliser?

### Dépréciation du goodwill (de l'écart d'acquisition)

- Sur quoi vous basez-vous pour choisir un modèle plutôt qu'un autre? Par exemple, en quoi votre modèle est-il le plus pertinent selon vous? Est-il couramment utilisé dans votre secteur d'activité? Comment avez-vous déterminé que les autres approches n'étaient pas appropriées?
- Les hypothèses (p. ex. les taux d'actualisation, les taux de croissance ou la capitalisation boursière) que vous avez utilisées aux fins de l'application de votre modèle (p. ex. l'approche fondée sur les flux de trésorerie, l'approche par le marché ou l'approche fondée sur la valeur des actifs) sont-elles toutes appropriées et justifiables? Dans le cas où une augmentation du BAIIA est projetée, a-t-on utilisé des informations contradictoires pour étayer le BAIIA prévisible, par exemple des pertes passées, une croissance lente ou un manque de ressources financières?
- Les données dont vous vous êtes servi pour appliquer votre modèle sont-elles fiables et conviennent-elles à cette utilisation? Comment avez-vous évalué la fiabilité des données provenant de sources externes qui ont une incidence importante sur la juste valeur (ou sur la valeur d'utilité, selon le cas) du groupe d'actifs?

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

En se fondant sur les résultats des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour déterminer si vos estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable. Il peut s'agir, par exemple, de procédures visant à déterminer :

- si les méthodes et les hypothèses importantes que vous avez choisies parmi toutes les autres méthodes et hypothèses possibles ainsi que les données que vous avez utilisées sont appropriées et si elles ont été dûment appliquées aux fins de l'établissement de vos estimations comptables, compte tenu du référentiel d'information financière applicable;
- s'il existe des indices de parti pris possible de votre part relativement à n'importe quel aspect de votre processus d'établissement des estimations comptables.

## 6. Comment répondez-vous à l'incertitude d'estimation lors du choix de vos estimations ponctuelles définitives?

### Exemple

### Considérations

#### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- Quels facteurs prenez-vous en considération lorsque vous exercez votre jugement pour déterminer, en vous fondant sur les exigences du référentiel d'information financière applicable, l'estimation ponctuelle qui sera inscrite dans vos comptes et reflétée dans vos états financiers? Par exemple, lorsque votre processus aboutit à une fourchette de résultats raisonnablement possibles, comment faites-vous pour choisir l'estimation ponctuelle la plus appropriée? Comment vous assurez-vous que ce choix est exempt de parti pris (intentionnel ou non)? Par exemple, évitez-vous de choisir des estimations ponctuelles trop optimistes ou trop pessimistes?

## OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité de l'estimation ponctuelle que vous avez choisie avec les exigences du référentiel d'information financière applicable.

### 7. Dans vos états financiers, comment traitez-vous des sujets se rapportant à votre processus d'établissement des estimations comptables et au degré d'incertitude d'estimation?

#### Exemple

**Considérations :** Les informations fournies sur les estimations comptables indiquent-elles clairement que les montants sont des estimations et expliquent-elles la nature et les limites du processus d'estimation que vous avez suivi, y compris la variabilité des résultats raisonnablement possibles de ce processus? Décrivent-elles adéquatement les facteurs qui influent sur le degré d'incertitude d'estimation associé à vos estimations comptables?

#### De nombreux types d'estimations comptables (et pas seulement les trois exemples)

- En ce qui concerne votre **processus d'établissement des estimations comptables**, les informations fournies dans les états financiers se limitent-elles à celles qui sont prescrites par le référentiel d'information financière applicable, ou avez-vous choisi de fournir des informations supplémentaires? Voici des exemples d'informations qui peuvent être fournies pour chaque estimation :
  - le fait que le montant est une estimation;
  - la méthode d'estimation employée, y compris tout modèle applicable, et le fondement du choix de cette méthode;
  - des informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles (p. ex. le fait que les hypothèses ont été élaborées en interne ou que les données sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité, le cas échéant, la fourchette des dénouements possibles ainsi que les hypothèses retenues pour déterminer cette fourchette);
  - des informations en juste valeur;
  - des informations concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que vous avez tenu compte d'autres hypothèses possibles.
- En ce qui concerne l'**incertitude d'estimation**, les informations fournies dans les états financiers se limitent-elles à celles qui sont prescrites par le référentiel d'information financière applicable, ou avez-vous choisi de fournir des informations supplémentaires? Voici des exemples d'informations qui peuvent être fournies pour chaque estimation :
  - la nature et les limites du processus d'estimation que vous avez suivi, y compris la variabilité (c.-à-d. la fourchette) des résultats raisonnablement possibles de ce processus;
  - des informations sur les difficultés que vous avez dû surmonter pour porter des jugements en ce qui a trait à l'estimation, telles que la subjectivité ou la complexité résultant, par exemple, de la nécessité de recourir à des hypothèses prévisionnelles importantes ou d'autres sources d'incertitude d'estimation;

## 7. Dans vos états financiers, comment traitez-vous des sujets se rapportant à votre processus d'établissement des estimations comptables et au degré d'incertitude d'estimation?

- les principales méthodes comptables liées aux estimations comptables, y compris, selon les circonstances, les principes, bases, conventions, règles et pratiques particuliers appliqués lors de l'établissement et de la présentation d'estimations comptables.
- Vous êtes-vous demandé si, dans certaines circonstances, il pouvait être nécessaire que des informations qui vont au-delà de celles expressément exigées par le référentiel d'information financière soient fournies pour que vos états financiers donnent une image fidèle (ou qu'ils ne soient pas trompeurs)?

### OBLIGATION DE L'AUDITEUR

L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les informations fournies sur vos estimations comptables sont conformes au référentiel d'information financière applicable. Pour ce faire, il évalue les risques que ces informations, y compris celles qui concernent toute incertitude significative, comportent des anomalies significatives, et il met en œuvre des procédures d'audit en réponse à cette évaluation des risques.

## D. Distinction entre les estimations simples et les estimations complexes – Exemple illustratif

Prenons l'exemple d'une provision pour créances douteuses pour illustrer comment les attentes de l'auditeur varient en fonction de la complexité de vos estimations comptables (de même que du degré d'incertitude d'estimation et d'autres facteurs sous-jacents). La détermination d'une telle provision peut être simple, notamment lorsque le taux d'attrition est faible, que les clients sont situés dans une région qui est en plein essor économique et que les historiques de paiement et les évaluations du crédit des clients n'ont pas beaucoup changé. En pareille situation, il peut être approprié d'opter pour la même approche pragmatique que celle qui a été employée lors d'exercices précédents pour établir cette provision, et de supposer que les facteurs pris en compte dans l'application de cette méthode sont encore valides. Ainsi, les pourcentages appliqués aux différentes catégories d'ancienneté pourraient être les mêmes que pour l'exercice précédent.

Toutefois, il se peut aussi que le degré d'incertitude d'estimation, la complexité et la subjectivité associés à la provision soient beaucoup plus élevés que par le passé si, par exemple, vous avez pris de l'expansion et que vous comptez désormais des clients un peu partout dans le monde. Un ralentissement économique imprévu ou des événements donnant lieu à une grande instabilité politique peuvent aussi changer la donne. Les données pertinentes doivent alors être revues, et les hypothèses relatives aux sommes qu'il sera possible de recouvrer différeront considérablement de celles des exercices précédents. En outre, l'approche pragmatique auparavant utilisée pourrait ne plus convenir. Il sera peut-être nécessaire de concevoir une méthode et un modèle plus complexes reposant, par exemple, sur le classement des clients en fonction de nombreux facteurs qui n'étaient pas pris en compte lors des

exercices précédents. Par ailleurs, comme la méthode ou le modèle sont appliqués pour la toute première fois, leur conception et leur application peuvent comporter une plus grande part de subjectivité, et le risque de parti pris (en faveur d'une sous-évaluation ou d'une surévaluation de la provision nécessaire) peut augmenter.

## E. Glossaire

### Composantes du contrôle interne

(selon la NCA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*)

#### **Environnement de contrôle**

L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :

- transmission et respect de valeurs d'éthique et d'intégrité;
- importance attachée à la compétence;
- participation des responsables de la gouvernance;
- philosophie et style de gestion de la direction;
- structure organisationnelle;
- délégation de pouvoirs et de responsabilités;
- politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

#### **Processus d'évaluation des risques par l'entité**

Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe :

- la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable de l'entité;
- l'estimation de l'importance de ces risques;
- l'évaluation de leur probabilité de réalisation;
- les décisions quant aux mesures à prendre pour y répondre et les gérer, et les résultats qui en découlent.

#### **Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication**

Un système d'information est constitué d'une infrastructure (composantes matérielles), de logiciels, de personnes, de procédures et de données. De nombreux systèmes d'information font largement appel aux technologies de l'information.

#### **Activités de contrôle**

Les activités de contrôle se présentent sous la forme de politiques et de procédures portant sur les éléments suivants :

- évaluations des performances;

- traitement de l'information (contrôles des applications, contrôles généraux informatiques);
- contrôles physiques;
- séparation des tâches.

### **Suivi des contrôles**

Le suivi des contrôles par la direction consiste notamment à déterminer s'ils fonctionnent comme prévu et s'ils sont modifiés selon les besoins pour répondre à de nouvelles conditions.

## **Contrôles informatiques**

### **Contrôles des applications**

Les contrôles des applications sont des politiques et procédures qui portent sur les traitements effectués au moyen d'applications individuelles. En voici quelques exemples :

- vérification de l'exactitude arithmétique des enregistrements;
- mise à jour et revue des comptes et des balances;
- contrôles automatisés tels que les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique;
- suivi manuel des relevés des écarts.

### **Contrôles généraux informatiques**

Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et procédures qui concernent de nombreuses applications et qui favorisent l'efficacité des contrôles des applications en contribuant à assurer le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. En voici quelques exemples :

- contrôles sur les modifications des programmes;
- contrôles d'accès aux programmes et aux données;
- contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application prêts à l'emploi;
- contrôles sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires pouvant servir à modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste d'audit ou qui surveillent leur utilisation.

## **Risque lié au contrôle**

Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

## **Risque inhérent**

Le risque inhérent s'entend de la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents.

## Modèle

Le modèle est l'outil ou le procédé de calcul servant à l'application d'une méthode, qui implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

## Hypothèse importante

Une hypothèse importante est une hypothèse qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative le montant de l'estimation comptable.

## Autres sources d'information

1. [Alerte audit et certification : NCA 540 \(révisée\), Audit des estimations comptables et des informations y afférentes](#) (mars 2019)
2. [Base des conclusions](#) (mars 2019)

## Commentaires

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent document d'information, ou vos suggestions pour les prochains documents d'information, à :

### **Yasmine Hakimpour, CPA, CA**

Directrice de projets

Recherche, orientation et soutien

Audit et certification

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : [yhakimpour@cpacanada.ca](mailto:yhakimpour@cpacanada.ca)

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

## AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication. Le présent document d'information pour les clients d'audit n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2019 Comptables professionnels agréés du Canada