

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 540

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	1-4
Nature des estimations comptables	5-7
Procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives appliquées aux estimations comptables faites par l'entité	8-10
Examen et test de la procédure suivie par la direction	11-21
Utilisation d'une estimation indépendante.....	22
Examen des événements postérieurs à la date de clôture.....	23
Evaluation des résultats des procédures d'audit	24-27

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*) ISA 540 « Audit des estimations comptables » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurances et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant l'audit des estimations comptables contenues dans les états financiers. Cette Norme ISA n'est pas destinée à s'appliquer à l'examen d'informations financières prévisionnelles, bien que de nombreuses procédures décrites dans les paragraphes qui suivent puissent trouver à s'appliquer.

2. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les estimations comptables.

3. Une « estimation comptable » désigne une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence d'une méthode de mesure précise. Par exemple:

- les provisions pour dépréciation des stocks et créances pour les ramener à leur valeur probable de réalisation ;
- l'amortissement du coût des immobilisations corporelles sur leur durée d'utilité estimée ;
- les produits à recevoir ;
- les impôts différés ;
- la provision pour risque pour un procès en cours ;
- les pertes sur les contrats de construction en cours ;
- les provisions pour garantie.

4. La direction est responsable des estimations comptables contenues dans les états financiers. Ces estimations sont souvent effectuées dans des conditions d'incertitudes quant à l'issue d'événements qui se sont produits ou sont susceptibles de se produire et nécessitent

l'exercice d'un jugement. En conséquence, les estimations comptables engendrent un risque d'anomalies significatives plus élevé et, dans certains cas, l'auditeur peut considérer que ce risque est important et requiert une attention toute particulière. Voir les paragraphes 108-114 de la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ».

Nature des estimations comptables

5. Procéder à une estimation comptable peut être un exercice simple ou complexe, en fonction de la nature de l'élément. Par exemple, le calcul de la provision pour charges locatives à payer peut être simple, alors que l'estimation d'une provision pour stocks à rotation lente ou excédentaires peut nécessiter des analyses détaillées importantes de données actuelles et des prévisions de ventes futures. Les estimations complexes requièrent souvent un degré de connaissances particulières approfondies et l'exercice fréquent d'un jugement.

6. Les estimations comptables peuvent relever du système normal relatif à l'élaboration de l'information financière opérant de manière récurrente ou peuvent être ponctuelles et faites seulement en fin de période. Dans beaucoup de cas, les estimations comptables sont faites en utilisant des règles basées sur l'expérience, par exemple l'utilisation de taux standards d'amortissements pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles, ou l'application d'un pourcentage standard au chiffre d'affaires pour le calcul d'une provision pour garantie. Dans de tels cas, il est nécessaire que la direction revoie périodiquement les taux, notamment en ré-appréciant la durée d'utilité des actifs ou en comparant les résultats réels avec l'estimation d'origine et en ajustant les règles en conséquence.

7. L'incertitude liée à un élément, ou le manque de données objectives, peut empêcher le calcul d'une estimation raisonnable. Dans ce cas, l'auditeur détermine si le contenu de son rapport nécessite d'être modifié conformément à la Norme ISA 701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) ».

Procédures d'audit en réponse au risque d'anomalies significatives appliquées aux estimations comptables faites par l'entité

8. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère

raisonnable des estimations comptables faites par l'entité au regard des circonstances et, lorsque ceci est requis, sur la pertinence de l'information fournie dans les états financiers.

Les éléments probants disponibles pour déceler une anomalie significative dans une estimation comptable seront souvent plus difficiles à recueillir et moins convaincants que ceux disponibles pour déceler une anomalie significative dans d'autres éléments des états financiers. La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'aide à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites par l'entité.

9. Il est important que l'auditeur ait la connaissance des procédures et des méthodes utilisées par la direction pour procéder aux estimations comptables, y compris les activités de contrôle les concernant, pour l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives afin de définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

10. L'auditeur doit suivre une ou plusieurs des approches suivantes pour l'audit d'une estimation comptable:

- (a) revue et test de la procédure suivie par la direction pour procéder à l'estimation ;**
- (b) utilisation d'une estimation indépendante pour la comparer avec celle faite par la direction ; ou**
- (c) revue des événements postérieurs à la date de clôture permettant de fournir des éléments probants sur le caractère raisonnable de l'estimation.**

Examen et test de la procédure suivie par la direction

11. En règle générale, les phases d'examen et de test de la procédure suivie par la direction sont les suivantes:

- (a) évaluation des données et appréciation des hypothèses sur lesquelles l'estimation est fondée ;
- (b) vérification par test des calculs utilisés dans l'estimation ;
- (c) comparaison, lorsque cela est possible, des estimations faites des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes ; et
- (d) revue des procédures d'approbation de la direction.

Evaluation des données et appréciation des hypothèses

12. L'auditeur évalue si les données sur lesquelles l'estimation s'appuie sont correctes, complètes et pertinentes. Si des données produites par l'entité sont utilisées, leur cohérence avec les données traitées par le système relatif à l'élaboration de l'information financière est revue. Par exemple, pour justifier une provision pour garantie, l'auditeur recueille des éléments probants confirmant que les données relatives aux produits encore couverts par la période de garantie à la fin de la période sont en accord avec les informations sur les ventes contenues dans le système d'élaboration de l'information financière. La **Norme ISA 500 « Eléments probants »**, paragraphe 11 fournit de plus amples précisions sur la nécessité de recueillir des éléments probants corrects et complets de l'information produite par l'entité lorsque celle-ci est utilisée dans le cadre des procédures d'audit.

13. L'auditeur peut également rechercher des éléments probants provenant de sources externes à l'entité. Par exemple, lorsqu'il examine une provision pour obsolescence des stocks calculée par référence aux ventes futures prévues, l'auditeur peut rechercher des éléments probants à partir des projections de ventes et des analyses de marché effectuées à l'extérieur dans le secteur d'activité, en plus de l'examen des données internes, telles que les niveaux de ventes antérieurs, les commandes en portefeuille et les tendances commerciales.

De même, lorsque l'auditeur examine les estimations de la direction relatives à l'incidence financière de procès ou de contentieux, il entre en contact direct avec les avocats de l'entité.

14. L'auditeur évalue si les données collectées sont correctement analysées et projetées et constituent une base raisonnable pour procéder à l'estimation comptable. Il peut s'agir par exemple de l'analyse de l'ancienneté des créances clients ou d'une projection du nombre de mois d'approvisionnement d'un article en stock en fonction de son utilisation passée et prévue.

15. L'auditeur détermine si les principales hypothèses utilisées par l'entité pour une estimation comptable s'appuient sur une base valable. Dans certains cas, les hypothèses se fondent sur des statistiques du secteur d'activité ou gouvernementales ; par exemple les taux d'inflation, les taux d'intérêt et de chômage, ou les prévisions de croissance du marché. Dans d'autres cas, les hypothèses sont spécifiques à l'entité et reposent sur des données générées en interne.

16. Pour évaluer les hypothèses sur lesquelles se fonde l'estimation, l'auditeur détermine notamment si ces hypothèses sont:

- raisonnables compte tenu des résultats réels des périodes précédentes ;
- cohérentes avec celles utilisées pour d'autres estimations comptables ;
- cohérentes avec les plans de la direction jugés raisonnables.

L'auditeur accorde une attention particulière aux hypothèses sensibles aux variations, subjectives ou susceptibles de contenir des anomalies significatives.

17. Dans le cas de processus d'estimations complexes impliquant des techniques spécialisées, l'auditeur peut juger nécessaire d'utiliser les travaux d'un expert, par exemple d'ingénieurs, pour évaluer la quantité d'un tas de minerai ou sa teneur. Des modalités d'application concernant l'utilisation des travaux d'un expert sont fournies dans la **Norme ISA 620 « Utilisation des travaux d'un expert »**.

18. L'auditeur examine périodiquement le caractère approprié des règles utilisées par la direction pour le calcul des estimations comptables. Pour ce faire, il s'appuie sur sa connaissance des résultats financiers de l'entité acquise lors des périodes précédentes, des pratiques suivies par d'autres entités du même secteur d'activité et des plans futurs de la direction tels qu'ils lui ont été communiqués.

Vérification des calculs

19. L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour vérifier les procédures de calcul appliquées par la direction. La nature, le calendrier et l'étendue de celles-ci dépendent de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, qui est influencée par différents facteurs tels que la complexité du calcul de l'estimation comptable, la connaissance de l'auditeur et son évaluation des procédures et des méthodes, y compris des activités de contrôle y relatives, suivies par l'entité pour procéder aux estimations, et du caractère significatif de l'estimation au regard des états financiers.

Comparaison des estimations des périodes précédentes avec les résultats réels

20. L'auditeur compare, dans la mesure du possible, les estimations comptables faites les périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes afin:

- (a) de recueillir des éléments probants sur la fiabilité globale des procédures et des méthodes d'estimation de l'entité, y compris des contrôles pertinents ;
- (b) de déterminer s'il est nécessaire de rectifier les règles utilisées pour les estimations ;
et
- (c) de déterminer si les différences entre les résultats réels et les estimations précédentes ont été quantifiées et si, lorsque ceci est nécessaire, les ajustements appropriés ont été effectués ou si des informations ont été fournies dans les états financiers.

Revue des procédures d'approbation de la direction

21. En règle générale, les estimations comptables significatives sont revues et entérinées par la direction. L'auditeur détermine si cette revue est faite et l'approbation donnée par un niveau de direction approprié et que la documentation justifiant du calcul de l'estimation comptable en fait état.

Utilisation d'une estimation indépendante

22. L'auditeur peut effectuer ou obtenir une estimation indépendante pour la comparer avec celle effectuée par la direction. En utilisant une estimation indépendante, l'auditeur évalue généralement les données, examine les hypothèses servant de base à cette estimation et met en œuvre des procédures d'audit relatives aux méthodes de calcul appliquées dans le processus d'estimation. Il peut également s'avérer utile de comparer les estimations comptables portant sur des périodes précédentes avec les résultats réels de ces mêmes périodes.

Examen des événements postérieurs à la date de clôture

23. Les transactions et les événements qui surviennent après la fin de l'exercice, mais avant la fin de l'audit, peuvent fournir des éléments probants concernant une estimation comptable faite par la direction. L'examen par l'auditeur de ces transactions et événements peut l'exonérer, totalement ou partiellement, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit sur la procédure suivie par la direction pour procéder à une estimation comptable, ou de recourir à une estimation indépendante pour évaluer le caractère raisonnable de l'estimation comptable.

Evaluation des résultats des procédures d'audit

24. L'auditeur doit procéder à une évaluation finale du caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'entité sur la base de sa connaissance de l'entité et de son environnement et à une revue de cohérence des estimations avec les autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

25. L'auditeur détermine s'il existe des transactions ou des événements postérieurs à la date de clôture significatifs qui affectent les données et les hypothèses sur lesquelles se fondent les estimations comptables.

26. Du fait des incertitudes inhérentes aux estimations comptables, l'évaluation des différences d'appréciation est parfois plus difficile que pour d'autres aspects de l'audit. Lorsqu'il existe une différence entre l'estimation par l'auditeur du montant, corroboré au mieux par des éléments probants disponibles, et celui estimé retenu dans les états financiers, l'auditeur détermine si cet écart nécessite un ajustement. Si l'écart est raisonnable, par exemple du fait que le montant retenu dans les états financiers figure dans une fourchette d'écarts acceptables, un ajustement peut ne pas être nécessaire. En revanche, si l'auditeur estime que l'écart n'est pas raisonnable, il demande à la direction de revoir son estimation. Si la direction refuse de revoir son estimation, la différence est considérée comme une anomalie et est prise en compte avec toutes les autres anomalies pour évaluer si l'incidence globale sur les états financiers est significative.

27. L'auditeur détermine également si des différences qui, prises individuellement, sont considérées comme raisonnables, vont toutes dans le même sens, de sorte que, cumulées, elles peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers. Dans ces circonstances, l'auditeur évalue les estimations comptables dans leur ensemble.