

Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs

NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

AVRIL 2017

Utilisation des travaux d'un expert choisi par la direction

NORME ABORDÉE

NCA 500, *Éléments probants*

Le présent *Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs* vous guidera dans l'application des dispositions des Normes canadiennes d'audit (NCA) dans les cas où des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Il contient une liste d'étapes à suivre, exemples à l'appui, qui vous aidera à vous conformer aux dispositions du paragraphe 8 de la NCA 500, *Éléments probants*.

Question : Votre client a-t-il recours à un expert choisi par la direction?

La NCA 500, *Éléments probants*, définit un **expert choisi par la direction** comme « une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers ». La préparation des états financiers d'une entité peut exiger une expertise; le non-recours à un expert choisi par la direction lorsqu'elle est nécessaire accroît le risque d'anomalies significatives.

Voici quelques exemples de situations dans lesquelles les travaux d'un expert choisi par la direction peuvent être utilisés :

Domaine d'expertise	Fins auxquelles les travaux sont utilisés
Actuariat	<ul style="list-style-type: none">• Détermination :<ul style="list-style-type: none">— de la valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies;— des provisions techniques liées aux contrats d'assurance d'entreprises d'assurances de personnes ou d'entreprises d'assurances incendie, accidents et risques divers (IARD);— des passifs d'autoassurance ou des provisions pour garanties.
Évaluations	<ul style="list-style-type: none">• Détermination :<ul style="list-style-type: none">— de la juste valeur des actifs identifiables acquis, des passifs repris et de toute participation ne donnant pas le contrôle dans un regroupement d'entreprises;— de la juste valeur d'un immeuble de placement;— de la valeur d'immobilisations incorporelles;— de la valeur nette de réalisation de certains stocks (p. ex., des diamants);— de la valeur d'instruments financiers (p. ex., des instruments d'emprunt et des dérivés).• Obtention d'information sur les valeurs aux fins de l'application des tests de dépréciation.
Secteurs minier, technique et géologique	<ul style="list-style-type: none">• Détermination :<ul style="list-style-type: none">— de la juste valeur des biens miniers et des actifs de prospection et d'évaluation dans un regroupement d'entreprises;— de la valeur des passifs environnementaux et des coûts de dépollution (p. ex., des obligations liées à la mise hors service d'immobilisations);— du volume estimatif des stocks (p. ex., arpentage des aires de stockage du minerai ou des aires de lixiviation en tas);— des réserves estimatives pour :<ul style="list-style-type: none">» l'application des tests de dépréciation des biens miniers,» les calculs de l'amortissement pour épuisement.
Textes légaux et réglementaires	<ul style="list-style-type: none">• Interprétation :<ul style="list-style-type: none">— des obligations contractuelles, des accords et des contrats, et des textes légaux et réglementaires;— des questions de fiscalité complexes ou des opinions en matière de fiscalité.

Exemple 1

Exemple de situation dans laquelle l'auditeur doit déterminer si les travaux d'un expert sont utilisés aux fins de la préparation des états financiers de l'entité (voir le paragraphe A36 de la NCA 500)

Une personne ou une organisation possède une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable.

Si la personne ou l'organisation se sert de cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne ou organisation constitue un expert choisi par la direction.

Par contre, si cette personne ou organisation ne fournit que des données sur les prix d'opérations privées auxquelles l'entité n'aurait pas accès autrement et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, les informations fournies, si elles sont utilisées comme éléments probants, ne sont pas considérées comme ayant été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. L'auditeur doit néanmoins tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants.

Question : Pourquoi importe-t-il de savoir si votre client utilise les travaux d'un expert choisi par la direction?

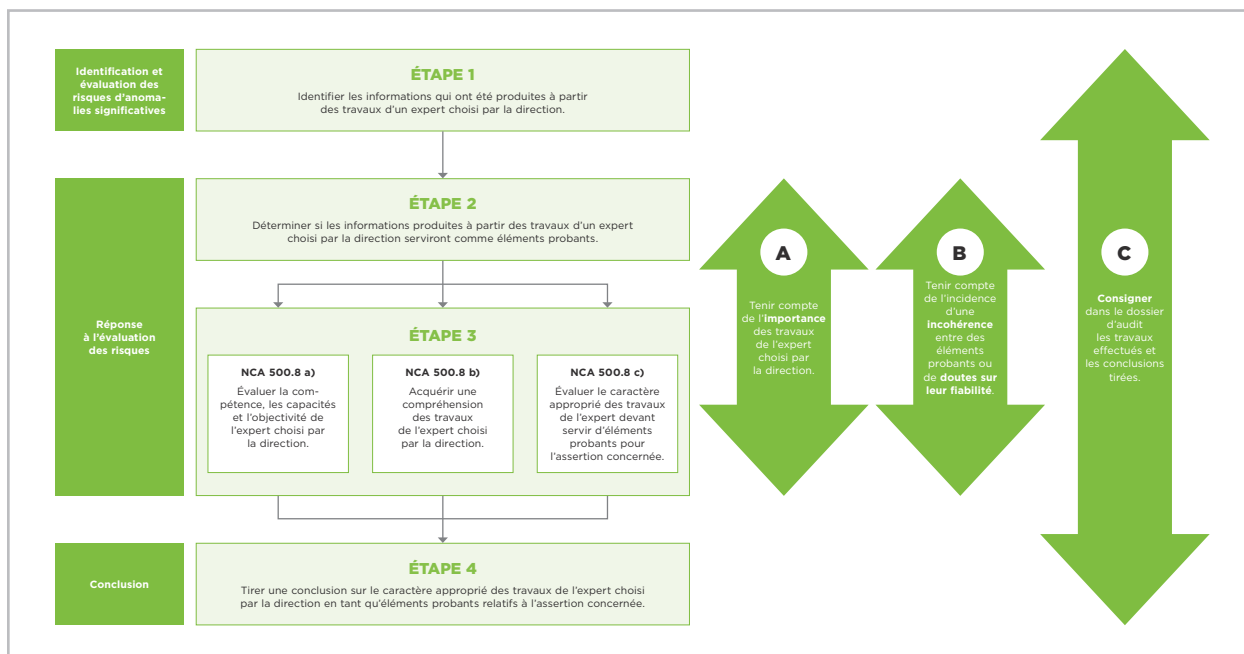
Il est important que l'auditeur sache si l'entité a utilisé les travaux d'un expert choisi par la direction aux fins de la préparation de ses états financiers, car ces travaux peuvent :

- influencer sur l'évaluation des risques faite par l'auditeur (p. ex., les risques d'anomalies significatives sont accrus lorsque l'entité aurait dû faire appel à l'expertise d'un expert salarié ou d'un expert-conseil de son choix et qu'elle ne l'a pas fait);
- produire des informations devant servir comme éléments probants, auquel cas l'auditeur a des responsabilités à l'égard de ces informations conformément à la NCA 500. Les paragraphes 7 à 9 de la NCA 500 exigent que l'auditeur tienne compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants.

Étapes à suivre pour évaluer le caractère approprié des informations devant servir comme éléments probants qui ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction

Le [diagramme 1](#) illustre la marche à suivre pour évaluer le caractère approprié des informations devant servir comme éléments probants qui ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Il va sans dire que vous devez adapter votre approche aux faits et circonstances propres à votre mission d'audit.

DIAGRAMME 1



REMARQUE : Nous traiterons des points A, B et C à la fin du présent document.

Étape 1 : Identifier les informations qui ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction

Lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour acquérir une compréhension de l'entité, conformément à 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*, l'auditeur identifie les informations qui ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. La rubrique « **Votre client a-t-il recours à un expert choisi par la direction?** » fournit des indications pour aider l'auditeur à déterminer si son client utilise les travaux d'un expert choisi par la direction.

Étape 2 : Déterminer si les informations produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction serviront comme éléments probants

L'auditeur peut envisager de se servir des informations identifiées à l'étape 1 comme éléments probants. Sa décision dépendra alors de facteurs tels que la disponibilité d'autres sources d'éléments probants ou la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction (voir le point [A] **Tenir compte de l'importance des travaux de l'expert choisi par la direction** pour obtenir une liste d'autres facteurs à prendre en considération).

Exemple 2

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

L'auditeur doit décider s'il utilisera les informations produites à partir des travaux de l'expert choisi par la direction comme éléments probants ou s'il obtiendra d'autres éléments probants pour étayer la juste valeur de l'immeuble. Si l'auditeur, conformément à l'alinéa 13 d) de la NCA 540, décide d'établir lui-même une estimation ponctuelle de la juste valeur ou de construire un intervalle de confiance de la juste valeur de l'immeuble pour évaluer l'estimation ponctuelle que la direction a établie à partir des travaux d'un expert de son choix, il n'aura pas à utiliser les travaux de l'expert choisi par la direction. Par contre, si l'auditeur, conformément à l'alinéa 13 b) de la NCA 540, décide de vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable à partir des travaux de l'expert de son choix – parce que les autres éléments probants sont limités ou qu'il serait trop difficile d'obtenir d'autres éléments probants, par exemple –, il devra probablement utiliser les travaux de l'expert choisi par la direction (ou une partie de ces travaux) en ce qui concerne l'évaluation de la juste valeur.

Dans le reste du présent document, nous prendrons pour hypothèse que l'auditeur a prévu d'utiliser les travaux de l'expert choisi par la direction comme éléments probants pour les assertions concernées.

Étape 3 : Lorsqu'il compte se servir d'informations produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction comme éléments probants, l'auditeur doit :

- a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert;**
- b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert;**
- c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée.**

Avant de passer à l'étape 3, l'associé responsable de la mission doit¹ s'assurer que l'équipe de mission possède la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables (voir le paragraphe 14 de la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*). Lorsque la direction a eu recours à un expert de son choix pour la préparation des états financiers de l'entité, l'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert de son choix² pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. La décision de l'auditeur d'avoir recours ou non à un expert de son choix peut également être influencée par les facteurs suivants (voir le paragraphe A9 de la NCA 620) :

- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;

1 Paragraphe 14 de la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

2 Paragraphe 7 de la NCA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert qu'elle a choisi;
- la compétence et les capacités de l'expert choisi par la direction;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles;
- les contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction.

NCA 500.8 a) Évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction

Comment l'auditeur s'y prend-il pour évaluer la compétence d'un expert choisi par la direction?

La **compétence** se rapporte à la nature et au niveau d'expertise de l'expert choisi par la direction. Pour évaluer la compétence de l'expert, l'auditeur peut notamment :

- s'appuyer sur son expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
- s'entretenir avec cet expert ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert. Le fait de discuter avec d'autres professionnels en exercice qui ont utilisé les travaux de l'expert choisi par la direction ou avec d'autres tiers qui travaillent dans le même secteur d'activité que l'expert peut aider l'auditeur à se faire une idée de la réputation et des connaissances de l'expert choisi par la direction;
- tenir compte de la compétence de l'expert concernant les exigences comptables pertinentes (p. ex., la connaissance des hypothèses et méthodes, y compris les modèles, s'il y a lieu, qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable). Là encore, l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par l'expert choisi par la direction et les entretiens avec cet expert et avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert peuvent aider l'auditeur à évaluer la connaissance que possède l'expert des exigences comptables pertinentes;
- prendre en considération les qualifications de l'expert, son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, son permis d'exercice, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis, le nombre d'années d'expérience de travail pertinentes, les normes de performance technique ou autres formes de reconnaissance externe. À cet égard, il peut être nécessaire d'examiner le permis d'exercice de l'expert ou de procéder à des demandes d'informations auprès du corps professionnel auquel appartient l'expert choisi par la direction pour déterminer si celui-ci est un membre en règle;
- évaluer la pertinence de la compétence de l'expert par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Certaines professions, comme le génie, englobent un large éventail de sous-spécialités particulières.
- examiner les articles publiés et les livres écrits par cet expert;
- avoir recours à un expert de son choix pour l'aider à évaluer la compétence de l'expert choisi par la direction lorsqu'il ne connaît pas bien le domaine d'expertise de ce dernier.

Exemple 3

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

L'auditeur peut conclure que l'expert choisi par la direction est compétent en s'appuyant sur différents facteurs, dont le fait que cet expert :

- fournit depuis plusieurs années des évaluations de la juste valeur d'immeubles similaires pour ce qui est, entre autres, du lieu géographique et du type d'immeuble (p. ex., commercial, résidentiel);
- a bonne réputation (comme en attestent les prix qui lui ont été décernés et les articles soulignant ses réalisations);
- détient les permis appropriés et est membre en règle du corps professionnel ayant compétence;
- ne fait pas l'objet d'une couverture médiatique négative ni de poursuites;
- est l'auteur de publications dans son domaine d'expertise.

Comment l'auditeur s'y prend-il pour évaluer les capacités d'un expert choisi par la direction?

Les **capacités** correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer sa compétence dans les circonstances. Pour les évaluer, l'auditeur peut notamment :

- tenir compte du lieu géographique;
- prendre en considération le temps disponible;
- évaluer les ressources disponibles;
- avoir recours à un expert de son choix pour l'aider à évaluer les capacités de l'expert choisi par la direction lorsqu'il ne connaît pas bien le domaine d'expertise de ce dernier.

Exemple 4

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

L'auditeur peut conclure que l'expert choisi par la direction possède les capacités requises en s'appuyant sur différents facteurs, dont le fait que cet expert :

- a visité l'immeuble en question et en a acquis une bonne connaissance;
- a été en mesure de planifier, d'exécuter et de mener à bien tous les travaux dans les délais convenus avec la direction selon la lettre de mission.

Comment l'auditeur s'y prend-il pour évaluer l'objectivité d'un expert choisi par la direction?

L'**objectivité** est l'absence de toute incidence pouvant découler de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert choisi par la direction. Pour l'évaluer, l'auditeur peut notamment :

- considérer les circonstances qui **menacent** l'objectivité de l'expert choisi par la direction;
- vérifier si des **sauvegardes** sont en place pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable.

Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité, par exemple les menaces liées à :

- l'intérêt personnel;
- la représentation;
- la familiarité;
- l'autocontrôle;
- l'intimidation.

Pour bien évaluer l'objectivité d'un expert choisi par la direction qui est *employé* par l'entité, l'auditeur peut envisager de s'entretenir avec la direction et l'expert des pressions ou des motifs qui peuvent exister (p. ex., des pressions pour respecter les budgets ou des motifs d'accroître le bénéfice en vue d'obtenir une prime). Les activités de contrôle en place au sein de l'entité peuvent servir de sauvegardes et réduire ces menaces. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.

Dans le cas d'un expert-conseil *prestataire de services* auprès de l'entité, l'auditeur peut envisager de s'entretenir avec la direction et l'expert des intérêts financiers, des relations d'affaires, des liens personnels ou de la prestation d'autres services par cet expert qui sont susceptibles de compromettre l'objectivité de l'expert (voir le paragraphe A44 de la NCA 500). Des sauvegardes susceptibles de réduire ces menaces peuvent être mises en place de la cadre de structures externes (p. ex., la profession de l'expert choisi par la direction, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (p. ex., des politiques et procédures de contrôle qualité).

Exemple 5

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

L'auditeur peut conclure que l'expert choisi par la direction est objectif d'après son analyse des menaces et des sauvegardes, comme suit :

- l'objectivité est menacée, car l'expert choisi par la direction a préparé l'évaluation de la juste valeur aussi bien pour l'entité faisant l'objet de l'audit (c.-à-d. l'acheteur) que pour le vendeur de l'immeuble;
- cela dit, comme l'acheteur et le vendeur se sont entendus sur les hypothèses et les autres données à l'appui de l'estimation, on peut considérer qu'il existe une sauvegarde pour cette menace.

NCA 500.8 b) Acquérir une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction

L'acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à déterminer le caractère approprié de ces travaux en tant qu'éléments probants. Voici des exemples de questions que l'auditeur peut se poser :

- Quels sont la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction? L'objectif des travaux de l'expert choisi par la direction qui doivent servir d'éléments probants concorde-t-il avec l'objectif d'audit que l'auditeur cherche à remplir?
- Quels sont les rôles et les responsabilités respectifs de la direction et de l'expert? Les conditions de la mission peuvent prendre diverses formes, selon que l'expert choisi par la direction est un expert-conseil externe (c.-à-d. prestataire de services) ou un employé de l'entité :

Expert-conseil *prestataire de services*

Il existe d'ordinaire une forme d'accord écrit (p. ex., une lettre de mission) entre l'entité et l'expert choisi par la direction qui décrit les modalités des travaux à effectuer. La lecture de cette lettre de mission ou de l'accord écrit et, dans certains cas, des entretiens avec la direction ou l'expert choisi par la direction peuvent aider l'auditeur à acquérir la compréhension nécessaire.

Expert *employé de l'entité*

Il est peu probable qu'il existe une lettre de mission ou un accord écrit entre l'entité et l'expert choisi par la direction qui décrit les modalités des travaux à effectuer.

Il peut toutefois exister un document sur la portée des travaux ou un plan de projet qui décrit les travaux à effectuer. La lecture de ce document ou de ce plan et des entretiens avec l'expert choisi par la direction et d'autres membres de la direction peuvent aider l'auditeur à acquérir la compréhension nécessaire.

- Quelles sont les méthodes³ utilisées par l'expert choisi par la direction?
 - La méthode utilisée est-elle généralement reconnue dans le domaine d'expertise en question? Est-elle appropriée aux fins de l'information financière?
 - La méthode est-elle pertinente compte tenu des faits et circonstances?
 - Y a-t-il eu un changement par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, la nouvelle méthode est-elle plus appropriée? Sinon, y aurait-il dû y avoir un changement?

- Quelles sont les hypothèses⁴ utilisées par l'expert choisi par la direction?
 - Ces hypothèses sont-elles généralement reconnues dans le domaine d'expertise en question? Sont-elles appropriées aux fins de l'information financière?
 - Les hypothèses utilisées sont-elles pertinentes? Proviennent-elles directement de la direction ou ont-elles été établies par l'expert choisi par la direction? Si les hypothèses ont été établies par l'expert, la direction les a-t-elle approuvées? Les hypothèses utilisées par l'expert choisi par la direction reflètent-elles les normes et les tendances du secteur et les informations disponibles les plus récentes?
 - Comment la direction s'est-elle assurée de la cohérence interne des hypothèses utilisées par l'expert de son choix et de la cohérence avec les hypothèses utilisées dans d'autres secteurs des états financiers?
 - Les hypothèses sont-elles exhaustives? A-t-on tenu compte de tous les paramètres pertinents?
 - A-t-on pris en considération d'autres hypothèses ou dénouements possibles?
 - Les hypothèses dépendent-elles de l'intention de la direction de mener à bien certaines actions?

- Quelles sont les données de base⁵ utilisées par l'expert choisi par la direction?
 - D'où proviennent ces données? Les données, intrants et autres informations d'origine interne sont-ils fournis par l'entité? Les données, intrants et autres informations d'origine externe peuvent-ils faire l'objet d'une vérification indépendante?
 - Les données de base utilisées sont-elles pertinentes?
 - Comment l'expert choisi par la direction s'est-il assuré de la pertinence, de la fiabilité et, selon que les circonstances l'exigent⁶, de l'exhaustivité et de l'exactitude des données de base? Par exemple, a-t-il testé l'exhaustivité et l'exactitude des données de base (données, intrants et autres informations) ou a-t-il arbitrairement utilisé les données de base obtenues auprès de l'entité?

3 Il peut s'agir, par exemple, d'une technique d'estimation utilisée pour établir la juste valeur d'un actif.

4 Par exemple, le taux d'actualisation ou les taux de croissance dans une projection des flux de trésorerie.

5 Par exemple, les données sur les régimes de retraite et d'autres informations, comme les flux de trésorerie utilisés dans une projection.

6 Selon le paragraphe 9 de la NCA 500, l'auditeur doit évaluer si les informations produites par l'entité sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, ***selon que les circonstances l'exigent*** : [caractères gras et italiques ajoutés]

a) obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations;

b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.

- Quels sont la nature, le calendrier et l'étendue des communications avec l'expert choisi par la direction?
 - À quel moment l'expert choisi par la direction aura-t-il terminé ses travaux?
 - Y a-t-il, au cours du processus, des points d'interaction entre la direction et l'expert de son choix pour discuter de l'avancement des travaux?
 - Les travaux de l'expert choisi par la direction seront-ils terminés à temps pour permettre à l'auditeur d'effectuer le travail requis?
 - L'expert choisi par la direction a-t-il inclus dans son rapport ou sa communication sur les résultats une restriction quant à l'utilisation de ses travaux de telle façon que ceux-ci ne puissent plus être considérés comme des éléments probants appropriés?

Exemple 6

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises. Dans ce scénario, pour acquérir une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction, l'auditeur peut notamment :

- demander et lire toute forme d'accord écrit entre la direction et l'expert de son choix qui décrit les modalités des travaux convenus (p. ex., une lettre de mission);
- procéder à des demandes d'informations auprès de la direction et, au besoin, auprès de l'expert choisi par la direction, pour mieux comprendre le processus suivi par celui-ci;
- lire le rapport final de l'expert choisi par la direction pour s'assurer du respect du processus convenu (ou des conditions de l'accord écrit ou de la lettre de mission).

Par exemple, l'auditeur peut lire la lettre de mission ou l'accord écrit équivalent pour déterminer si l'expert choisi par la direction a réellement été mandaté pour fournir les services auxquels l'auditeur s'attend. Il peut aussi vérifier que la lettre de mission ou l'accord stipule que l'expert doit procéder à une évaluation de la juste valeur de l'immeuble acquis (en s'assurant que l'adresse de l'immeuble y est bien indiquée) et que la juste valeur doit être établie à la date d'acquisition ou à la date de prise d'effet du regroupement d'entreprises (plutôt qu'à la date de clôture de l'exercice ou à toute autre date). Il se peut que la lettre de mission ou l'accord écrit équivalent fournisse des indications sur le processus que doit suivre l'expert choisi par la direction (p. ex., se rendre sur place pour inspecter l'immeuble, étayer son évaluation de la juste valeur).

Afin de mieux comprendre les éléments qui seront fournis pour étayer l'évaluation de la juste valeur, l'auditeur peut demander à la direction et à l'expert de lui fournir de plus amples renseignements, au besoin. Il pourra ainsi établir que l'expert présentera les éléments suivants pour appuyer son évaluation de la juste valeur :

- un résumé de la méthode ou de la technique utilisée pour déterminer la juste valeur (p. ex., un examen des transactions comparables);

- un résumé des résultats des recherches (y compris les documents sources) sur la juste valeur d'immeubles similaires dans le secteur pour les six mois précédents et les trois mois suivant la date d'acquisition ou la date de prise d'effet du regroupement d'entreprises (c.-à-d. les transactions comparables);
- une description des travaux à livrer (p. ex., une estimation ponctuelle de la juste valeur ou un intervalle de confiance de la juste valeur).

Enfin, l'auditeur peut lire le rapport final pour s'assurer qu'il contient tous les éléments qui devaient être fournis pour étayer l'évaluation de la juste valeur et que les conditions énoncées dans la lettre de mission ont été remplies.

NCA 500.8 c) Évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée

Les éléments à prendre en considération pour évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée comprennent :

- la pertinence et le caractère raisonnable des méthodes utilisées;
- la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses importantes;
- la pertinence et la fiabilité des données de base importantes utilisées et, selon que les circonstances l'exigent, l'exhaustivité et l'exactitude des données de base importantes;
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient correctement reflétées dans les états financiers. Aux fins de cette évaluation, l'auditeur peut tenir compte du degré d'incertitude des constatations ou conclusions de l'expert choisi par la direction.

Lorsqu'il réalise l'audit des estimations comptables, l'auditeur doit se conformer à la NCA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur*, et des informations y afférentes. L'**outil d'aide à la mise en œuvre portant sur la NCA 540** de CPA Canada peut alors lui être utile.

Exemple 7

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises. Se reporter à l'exemple 6, qui fait état de la compréhension que l'auditeur a acquise des travaux de l'expert.

L'auditeur évalue les travaux de l'expert choisi par la direction à partir de l'ensemble des informations recueillies jusqu'ici. S'il a quelque préoccupation que ce soit, il doit procéder à des investigations complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut tenir compte des facteurs suivants :

- la pertinence et le caractère raisonnable de la méthode ou de la technique utilisée pour déterminer la juste valeur de l'immeuble :
 - L'évaluation a-t-elle été effectuée conformément au référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables⁷?
 - Le recours à une seule technique d'évaluation était-il suffisant dans les circonstances?
- la pertinence et le caractère raisonnable des hypothèses importantes :
 - La période constituée des six mois précédents et des trois mois suivant la date d'acquisition ou la date de prise d'effet du regroupement d'entreprises était-elle raisonnable?
 - A-t-on choisi des immeubles pertinents à des fins de comparaison?
- la pertinence et la fiabilité des données de base importantes :
 - D'où proviennent les informations sur les transactions comparables?
- la pertinence et le caractère raisonnable de l'évaluation de la juste valeur indiquée dans le rapport final :
 - Si les travaux de l'expert choisi par la direction fournissent un intervalle de confiance de la juste valeur plutôt qu'une estimation ponctuelle, l'auditeur doit déterminer si l'intervalle est d'une étendue appropriée pour lui permettre de se servir des travaux de l'expert comme éléments probants.

Étape 4 : Tirer une conclusion sur le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée

Selon les résultats des procédures mises en œuvre aux étapes 1 à 3, l'auditeur détermine si l'information produite à partir des travaux de l'expert choisi par la direction fournit des éléments probants et appropriés relativement à l'assertion concernée et il consigne sa conclusion dans la documentation de l'audit. Il répond ensuite de manière appropriée au risque d'anomalies significatives identifié.

7 Alinéa 8 a) de la NCA 540.

Exemple 8

Imaginons que la direction a eu recours à un expert-conseil externe de son choix pour obtenir une évaluation de la juste valeur d'un immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

Si les étapes précédentes n'ont soulevé aucune préoccupation, l'auditeur peut conclure qu'il est approprié d'utiliser les travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants à l'appui de la juste valeur de l'immeuble acquis dans un regroupement d'entreprises.

[A] Tenir compte de l'importance des travaux de l'expert choisi par la direction

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre peuvent dépendre du degré d'importance des travaux de l'expert choisi par la direction par rapport aux besoins de l'auditeur. Mais l'évaluation du degré d'importance des travaux aide surtout l'auditeur à déterminer la quantité et le type de travaux à effectuer.

La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'égard des travaux de l'expert choisi par la direction peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :

- la nature et la complexité de l'objet des travaux de l'expert choisi par la direction;
- les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux;
- la disponibilité d'autres sources d'éléments probants;
- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;
- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles (p. ex., le *Règlement 43-101 sur l'information concernant les projets miniers* et le *Règlement 51-101 sur l'information concernant les activités pétrolières et gazières*);
- la nature et l'étendue des contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction;
- les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction;
- l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

[B] Tenir compte de l'incidence d'une incohérence entre des éléments probants ou de doutes sur leur fiabilité

Lorsque l'auditeur évalue l'expert choisi par la direction (et ses travaux) et que :

1. soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
2. soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

il doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit (voir le paragraphe 11 de la NCA 500).

L'obtention d'éléments probants contradictoires peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable, notamment lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les flux de trésorerie utilisés dans la détermination de la juste valeur d'un immeuble de placement ne sont pas cohérents avec ceux utilisés aux fins de l'application des tests de dépréciation dans l'analyse de la continuité de l'exploitation. La NCA 230, *Documentation*, prévoit une exigence de documentation spécifique lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne sont pas cohérentes avec ses conclusions définitives sur une question importante.

Il est parfois difficile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un solde de compte lorsqu'on tente de déterminer s'il y a des incohérences entre des éléments probants ou des doutes sur leur fiabilité. Il se peut que le parti pris ne soit détectable que par un examen de groupes spécifiques d'estimations comptables ou de toutes les estimations comptables prises dans leur ensemble. Pour savoir s'il faut examiner des groupes d'estimations comptables ou toutes les estimations comptables prises dans leur ensemble afin de détecter un parti pris de la direction, l'auditeur peut tenter de dégager des tendances (p. ex., un parti pris général qui pousse à réduire le chiffre d'affaires pour réduire les impôts sur le résultat).

Si des incohérences entre des éléments probants ou des doutes sur leur fiabilité sont relevés, l'auditeur peut discuter de ses constatations avec la direction ou l'expert choisi par la direction. Il peut ensuite déterminer leur incidence sur son évaluation des risques et la réponse d'audit.

L'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi par la direction doit être revue à mesure que l'audit progresse si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit indiquent que cela pourrait être nécessaire.

[C] Documentation

Bien que la NCA 500 ne comporte pas d'exigence de documentation spécifique, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences de documentation de la NCA 230, *Documentation*. Le paragraphe 8 de la NCA 230 exige que l'auditeur prépare une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre :

- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre afin de se conformer aux NCA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus;
- les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions.

En plus de consigner dans son dossier les procédures mises en œuvre aux étapes 1 à 4 du présent document, l'auditeur peut envisager de consigner les éléments suivants :

- une déclaration écrite obtenue auprès de l'expert choisi par la direction au sujet de tout intérêt dans l'entité ou de toute relation entre lui et l'entité dont il a connaissance;
- les éléments à consigner en dossier selon la NCA 540 lorsque les travaux de l'expert choisi par la direction sont utilisés aux fins de la préparation d'une estimation comptable (voir l'étape 8 de l'[Outil d'aide à la mise en œuvre de CPA Canada à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?](#));
- les informations à utiliser comme éléments probants qui ont été produites à partir des travaux de l'expert choisi par la direction conformément au paragraphe 8 de la NCA 230;
- les informations qui ne concordent pas (voir la case B du [diagramme 1](#)) avec la conclusion définitive de l'auditeur sur une question importante; l'auditeur doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences (voir le paragraphe 11 de la NCA 230).

Ressources

Consultez le [site Web de CPA Canada](#) pour accéder à une foule de ressources sur des sujets connexes :

- [Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Communications entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance : quoi, quand et comment?](#)
- [Outil d'aide à la mise en œuvre à l'intention des auditeurs – Audit des estimations comptables selon les NCA : quoi, pourquoi et comment?](#)
- [Bulletin Alerte audit et certification – « NCA 540 – Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l'audit d'estimations comptables »](#)
- [Guide L'audit d'états financiers contenant des montants déterminés au moyen de calculs actuariels](#)

Commentaires

Dans une démarche d'amélioration continue et d'élaboration d'indications ne faisant pas autorité de haute qualité, nous aimerions recevoir vos commentaires ou questions au sujet des présentes indications au plus tard [insérer la date]. Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent outil d'aide à la mise en œuvre, ou vos suggestions pour les prochains outils, à :

Taryn Abate, CPA, CA, CPA (Illinois, É.-U.)

Directrice de projets, Division recherche, orientation et soutien

Comptables professionnels agréés du Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : tabate@cpacanada.ca

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 outil d'aide à la mise en œuvre n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

Copyright © 2017 Comptables professionnels agréés du Canada