

Montréal, le 29 juin 2017

Monsieur Eric Turner, CPA, CA
Directeur, Normes d'audit et de certification
Conseil des normes d'audit et de certification
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Monsieur,

Vous trouverez ci-joint les commentaires des Groupes de travail techniques — Certification et Rapports en certification de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec concernant l'exposé-sondage « *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes* ».

Nous vous serions reconnaissants de nous faire parvenir une copie de la traduction anglaise de nos commentaires.

Veillez prendre note que ni l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec, ni quelque personne que ce soit ayant participé à la préparation des commentaires ne peuvent être tenus responsables relativement à leur utilisation et ils ne sont tenus à aucune garantie de quelque nature que ce soit découlant de ces commentaires, comme décrit dans le déni de responsabilité joint à la présente.

Veillez agréer, Monsieur Turner, mes salutations distinguées.

Annie Smargiassi, CPA auditrice, CA
Représentante des Groupes de travail techniques – Certification et Rapports en certification

p. j. Déni de responsabilité et commentaires

DÉNI DE RESPONSABILITÉ

Les documents préparés par les Groupes de travail techniques — Certification et Rapports en certification de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec (Ordre) ci-après appelés les « commentaires », sont fournis selon les conditions décrites dans la présente, pour faire connaître leur opinion sur des énoncés de principes, des documents de consultation, des exposés-sondages préliminaires ainsi que des exposés-sondages publiés par le Conseil des normes comptables, le Conseil des normes d'audit et de certification, le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public, le Conseil sur la gestion des risques et la gouvernance et d'autres organismes.

Les commentaires fournis par ces comités ne doivent pas être utilisés comme substitut à des missions confiées à des professionnels spécialisés. Il est important de noter que les lois, les normes et les règles sur lesquelles sont émis les commentaires peuvent changer en tout temps et que, dans certains cas, les commentaires écrits peuvent être sujets à controverse.

Ni l'Ordre, ni quelque personne que ce soit ayant participé à la préparation des commentaires ne peuvent être tenus responsables relativement à l'utilisation de ces commentaires et ils ne sont tenus à aucune garantie de quelque nature que ce soit découlant de ces commentaires. Les commentaires donnés ne lient pas, par ailleurs, les membres des Groupes de travail technique — Certification et Rapports en certification, l'Ordre ou, de façon plus particulière, le Bureau du syndic de l'Ordre.

La personne qui se réfère ou utilise ces commentaires assume l'entière responsabilité de sa démarche ainsi que tous les risques liés à l'utilisation de ceux-ci. Elle consent à exonérer l'Ordre à l'égard de toute demande en dommages-intérêts qui pourrait être intentée par suite de toute décision qu'elle aurait pu prendre en fonction de ces commentaires. Elle reconnaît également avoir accepté de ne pas faire état de ces commentaires reçus via les Groupes de travail dans les avis exprimés ou les positions prises.

MANDAT DU GROUPE DE TRAVAIL

Les Groupes de travail techniques — Certification et rapports en certification de l'Ordre des comptables professionnels agréés du Québec ont comme mandat notamment de recueillir et de canaliser le point de vue des praticiens exerçant en cabinet et de membres œuvrant dans les affaires, dans les services gouvernementaux, dans l'industrie et dans l'enseignement ainsi que le point de vue d'autres personnes concernées œuvrant dans des domaines d'expertise connexes.

Pour chaque exposé-sondage ou autre document étudié, les membres des Groupes de travail techniques mettent leurs analyses en commun. Les commentaires ci-dessous reflètent les points de vue exprimés et, sauf indication contraire, ces commentaires font l'objet d'un consensus parmi les membres des Groupes de travail ayant participé à cette analyse.

Les commentaires formulés par les Groupes de travail ne font l'objet d'aucune sanction de l'Ordre. Ils n'engagent pas la responsabilité de celui-ci.

COMMENTAIRES GÉNÉRAUX

Avenir de notre profession – importance du projet

Les membres sont d'avis que le projet de norme modifié sur l'audit des estimations comptables revêt une importance particulière pour la profession étant donné l'évolution du travail de l'auditeur dans un contexte d'ère numérique. Ils sont d'avis que les interventions des CPA auditeurs dans un avenir plus ou moins rapproché seront de plus en plus axées vers l'utilisation de leur jugement et l'audit des estimations comptables par opposition à l'audit d'opérations dites « transactionnelles ». La pertinence du professionnel en exercice et la valeur ajoutée de l'audit pour les parties prenantes seront probablement fortement liées à la qualité du travail de l'auditeur et le niveau d'assurance qu'il apportera aux estimations comptables de la direction.

Ils invitent le CNAC, dans ce contexte, à la prudence et à éviter une publication trop rapide d'une norme ayant autant d'impact sur la profession. Ils suggèrent au CNAC de prendre le temps nécessaire pour bien mesurer toutes les incidences de cette norme.

Ils recommandent aussi au CNAC de s'assurer que les autres projets de l'IAASB, actuellement en cours, comme par exemple le projet lié à l'identification et évaluation des risques d'anomalies significatives, et qui pourraient être touchés par le projet sur l'audit des estimations comptables, soient adéquatement analysés dans le contexte de la nouvelle norme sur l'audit des estimations comptables.

COMMENTAIRES GÉNÉRAUX (suite)

Concept de « risque inhérent faible »

Les membres sont préoccupés par le concept de « risque inhérent faible » qui est introduit dans les propositions. En effet, ce concept n'est pas intégré dans les autres NCA, comme par exemple dans la NCA 315 *Compréhension de l'entité et de son environnement*. De plus, actuellement plusieurs cabinets n'ont pas intégré ce concept dans leur méthodologie et se questionnent sur la façon d'y répondre.

Selon eux, ce concept devrait d'abord être introduit dans une autre norme plus générale sur l'évaluation des risques avant d'être intégré dans la NCA au sujet des estimations comptables.

Audit des estimations simples

Les membres sont d'avis qu'une grande majorité d'entreprises au Canada sont de petites capitalisations et de petites et moyennes entreprises. Selon eux, les normes comptables les plus utilisées dans ces organisations ne sont pas les IFRS, mais plutôt les normes comptables pour les entreprises à capital fermé (ECF) ou pour les organismes sans but lucratif (OSBL). Dans ce contexte, les estimations comptables à auditer sont en majorité assez simples et moins nombreuses que pour les grandes sociétés publiques appliquant les IFRS. Ils sont préoccupés par un « dérapage » potentiel lié à une mauvaise compréhension de cette norme complexe dans un contexte d'ECF et d'OSBL, qui constituent la majorité des audits au Canada et au Québec. De plus, les exemples fournis dans les propositions sont surtout axés sur des estimations complexes visant la plus grande entreprise, ce qui ne représente pas leur réalité, ni celle de la majorité des entreprises au Québec. Ils s'inquiètent du risque d'accroissement injustifié du travail dans des environnements peu complexes ce qui aurait pour incidence d'augmenter les coûts de l'audit et peut-être une hausse injustifiée des attentes du marché et des régulateurs. Ceci pourrait amener à une réduction des demandes pour l'audit dans de nombreux marchés, le voyant comme trop coûteux, et à une augmentation des

demandes pour des services plus abordables et donnant moins d'assurance, ce qui ne sert pas l'intérêt public.

Ils suggèrent au CNAC de revoir ses positions canadiennes à la lumière de leurs préoccupations afin de s'assurer de bien hiérarchiser le travail à faire selon la complexité des estimations et surtout, de s'assurer que des guides d'application et des exemples seront disponibles pour les membres.

Guides d'application

Les membres sont unanimes à l'effet que des guides d'application et des exemples plus adaptés à la réalité des PME seront nécessaires pour guider le jugement des professionnels dans l'application des propositions présentées, entre autres au sujet d'estimations simples et de l'interprétation des facteurs de complexité, de jugement et d'incertitude de mesure.

RÉPONSES AUX QUESTIONS SPÉCIFIQUES DU CNAC

1. *Selon vous, la NCA 540 en projet est-elle compréhensible et peut-elle être interprétée et appliquée de façon uniforme?*

Non, les membres ne sont pas d'avis que la norme pourra être interprétée de façon uniforme. Selon eux, la hiérarchisation des estimations laisse beaucoup de place à l'interprétation. Ils suggèrent au CNAC de prévoir des critères qui les aideront à trancher sur la complexité ou non des estimations. Ceux-ci sont d'avis que des exemples concernant les estimations plus simples pour des situations moins complexes ainsi que des exemples entrant dans le cadre des ECF et des OSBL devraient être inclus dans la norme proposée. Par exemple, quel serait le niveau de risque associé à une obligation découlant d'un régime de retraite ?

Le paragraphe 15 b) des propositions exige, lorsque le risque inhérent n'est pas faible, d'obtenir des éléments probants sur les points dont il est question aux paragraphes 17 à 20, et plus précisément au sujet des 3 concepts suivants : la complexité, l'exercice du jugement et l'incertitude de mesure. Les membres sont d'avis que la compréhension de ces concepts et leur interrelation ne sont pas si simples. Ils ont analysé les exemples fournis à ce sujet qui amènent à considérer les 3 éléments dans leur ensemble, mais selon eux d'autres exemples auraient pu illustrer des situations différentes. Ils ne souhaitent pas avoir à analyser ces 3 concepts dans

chaque situation et auraient aimé avoir des exemples additionnels pour les aider à interpréter ceux-ci.

Selon eux, pour les situations d'estimations complexes, les propositions sont suffisamment claires.

Les membres ont également fait part de préoccupations au sujet du paragraphe .A134 des modalités d'application qui permet, dans certaines circonstances, d'utiliser des fourchettes de multiples du seuil de signification pour les états financiers dans leur ensemble. Selon eux, les situations pour lesquelles ce paragraphe sera appliqué sont très rares et ils craignent que cette possibilité soit utilisée à tort par plusieurs auditeurs. Selon eux, cette modalité d'application doit être mieux encadrée pour en éviter une utilisation abusive.

Les membres sont également préoccupés par les situations d'estimations simples, ayant à être auditées par des membres ayant une moins grande tolérance au risque. Selon eux, ces membres pourraient être tentés de mettre en œuvre des procédures trop étendues dans des situations où ce ne serait pas requis.

Ils se sont aussi questionnés au sujet de la documentation minimale requise dans les dossiers lorsque les estimations sont simples. Selon eux, les propositions ne sont pas claires. Au sujet de la documentation, les membres sont d'avis que le texte du paragraphe .27 est trop vague et trop général. Ils auraient aimé avoir plus de détails dans le cas des estimations simples. Selon eux, il y a risque de discordance dans les positions des organismes de réglementation (par exemple les services d'inspection provinciaux) et des cabinets d'audit, comme c'est le cas au sujet des tests d'imprévisibilité. Ils ont cité d'autres organismes de réglementation comme l'Autorité des marchés financiers (AMF), le Conseil canadien sur la reddition de comptes avec lesquels il pourrait y avoir des différends et qui semblent remettre de plus en plus en question les jugements des professionnels en exercice.

2. Sachant que les propositions s'appliqueront à l'audit de toutes les estimations comptables et des informations y afférentes dans le cadre d'un audit d'états financiers, croyez-vous que les particularités de toutes les estimations comptables, quels qu'en soient l'ordre de grandeur et la complexité, sont traitées de façon appropriée?

Non, tel que mentionné précédemment, les membres ne sont pas d'avis que les particularités de toutes les estimations comptables soient traitées de façon appropriée. En effet, ils comprennent

mal pourquoi les propositions, quelle que soit la stratégie adoptée pour l'audit, les amènent à devoir tester le processus du client au sujet de l'établissement des estimations comptables. Plusieurs situations vécues en pratique pour de petites sociétés cotées comme par exemple les minières, les mènent à la conclusion qu'il est souvent plus simple ou plus efficient pour le professionnel en exercice de déterminer ses propres estimations et de les comparer à celles de la direction au lieu de tester les processus que la direction a mis en place. Ils arrivent souvent à la conclusion que le processus du client n'est pas adéquat dans les circonstances et que de tester ce processus serait une perte de temps aux fins de l'opinion d'audit.

Plusieurs cabinets comptent parmi leur personnel interne plusieurs spécialistes qui peuvent élaborer des estimations pour fins de comparaison avec celles des clients. Selon eux, le paragraphe .16 devrait être présenté dans la section de planification de l'audit des estimations et non dans le volet de l'exécution. D'après eux, on ne peut pas présumer que le client a un processus en place et un très grand nombre d'entreprises au Québec (à l'exception des plus grandes) n'ont pas de tels processus. Ces situations fréquentes devraient être reflétées dans les propositions.

De plus, certains membres ont noté qu'il existe des présomptions que les processus et estimations complexes soient nécessairement associés aux grandes entités, ce qui n'est pas le cas, comme par exemple pour les petites sociétés minières cotées ou encore pour un grand nombre de régimes de retraite à prestations définies qui doivent procéder à des estimations complexes, mais qui ne disposent pas, la plupart du temps, d'un processus bien établi. Ils auraient souhaité des exemples en lien avec ces situations.

3. Sachant que les propositions s'appliqueront aux audits d'entités de toutes tailles, croyez-vous que les particularités des petites entités sont traitées de façon appropriée?

Les membres ont noté que certains paragraphes traitent des considérations propres aux petites entités, mais selon eux ces indications ne sont pas assez nombreuses si on considère que la majorité des entreprises canadiennes sont des petites et moyennes entités. Ils sont donc d'avis que la norme proposée ne reflète pas suffisamment les particularités canadiennes.

Ils ont donné l'exemple d'un propriétaire dirigeant et des directives de la norme proposée au sujet du parti pris de la direction. Selon eux, dans une telle situation, les biais de la direction ou ses partis pris ne pourront être contrôlés ou éliminés par des mécanismes compensatoires ou par

l'auditeur. Par contre, les estimations sont relativement simples dans ces situations et les partis pris de la direction ne devraient pas avoir un impact important sur les estimations elles-mêmes. Ce genre d'indications pourrait aider les professionnels à bien appliquer la norme si elles sont en nombre suffisant et bien reliées aux différentes exigences de la norme.

4. Sachant que les propositions s'appliqueront aux audits d'états financiers d'entités de tous les secteurs, entrevoyez-vous des difficultés d'application concernant un secteur particulier?

Les membres ont noté les petites et moyennes entités (PME), les sociétés publiques représentant de petites capitalisations boursières, les régimes de retraite à prestations définies (qui ont, la plupart du temps, des ressources très limitées).

5. Sachant que les états financiers peuvent être préparés conformément à l'un ou l'autre des référentiels d'information financière possibles (par exemple, les Normes internationales d'information financière, les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé ou les Normes comptables pour le secteur public), entrevoyez-vous des difficultés concernant l'application des propositions aux audits d'états financiers préparés conformément à l'un ou l'autre des référentiels utilisés au Canada?

Les membres sont d'avis que les référentiels comptables autres que les IFRS n'entraînent pas, la plupart du temps, des estimations comptables complexes. Ils sont d'avis que les propositions devraient être révisées dans ce contexte. Ils ont donné l'exemple de plusieurs OSBL qui n'ont que très peu d'estimations comptables à élaborer.

6. Croyez-vous que les propositions sont suffisamment complètes pour répondre à l'objectif d'aider les auditeurs, la direction et les responsables de la gouvernance à communiquer efficacement en ce qui concerne l'audit des estimations comptables?

Les membres souhaitent ardemment avoir plus d'exemples d'application incluant les situations où des communications doivent être effectuées auprès de leurs clients et sur les moyens de le faire. Ils sont d'avis que les exigences et modalités d'application au sujet des communications requises ne sont pas assez claires, trop théoriques et qu'il leur sera difficile de déterminer les situations à communiquer autrement que pour les estimations complexes des plus grandes entités et les institutions financières.

7. Croyez-vous que le CNAC devrait apporter, au projet de norme ISA, des modifications pour le Canada? Le cas échéant, veuillez expliquer pourquoi et décrire la nature et l'étendue des modifications que vous proposez. Toute modification proposée doit respecter les critères décrits dans l'Annexe II.

Des membres se sont questionnés sur l'impact des modifications proposées sur les prises de position conjointes canadiennes comme celle conclue avec les actuaires. Ils sont d'avis que certains experts pourraient refuser d'être impliqués dans l'évaluation des risques et la planification de la mission d'audit. Des modifications canadiennes pourraient être nécessaires, mais des analyses plus poussées devront être réalisées.

Les membres ont indiqué que les coûts supplémentaires que ces mesures pourraient engendrer au Canada pour les PME devraient être analysés plus en détail. Les particularités des entreprises canadiennes, c'est-à-dire une majorité de PME, ne semblent pas avoir été prises en considération dans les propositions.

8. Croyez-vous que, malgré les indications fournies, l'une ou l'autre des exigences proposées risque de poser des difficultés lors de la première application de la norme? Le cas échéant, veuillez les décrire.

Les membres sont d'avis que des difficultés d'application sont à prévoir mais ces préoccupations ne sont pas nécessairement différentes de celles qui pourraient être vécues lors d'une première application de la norme.

AUTRES COMMENTAIRES GÉNÉRAUX

Étant donné les difficultés d'application soulignées précédemment, ils recommandent de réviser l'Alerte – Audit et certification intitulée « Difficultés liées au respect des exigences dans le cas de l'audit d'estimations comptables » qui avait été publiée au sujet de la NCA 540 en août 2014. Des publications et guides d'application aideraient à la mise en œuvre, notamment au sujet des estimations moins complexes ou encore lorsque l'entité n'a pas de processus bien défini au sujet des estimations comptables.

Des membres estiment que les déclarations de la direction sont plus contraignantes et se demandent si des discussions suffisantes ont eu lieu avec les parties prenantes. Selon eux, les nouvelles

propositions entraînent un fardeau important pour l'auditeur au sujet des communications avec les parties prenantes. Ils recommandent au normalisateur de s'assurer que des documents d'information à l'intention des clients (« client briefing ») soient préparés et publiés pour aider les auditeurs à mettre en place les communications requises avec tous les intervenants.

Les membres sont préoccupés du fait que les autorités réglementaires questionnent de plus en plus leur jugement et imposent certaines interprétations uniformes. Ce phénomène semble aller à l'encontre d'un contexte de normalisation basé sur des principes et la promotion et la valorisation de l'utilisation du jugement professionnel par les conseils des normes et ce afin de s'adapter à chaque situation unique. Des membres demandent au CNAC de réfléchir à l'idée de mettre en place des comités ou des tables rondes impliquant les parties prenantes pour discuter des enjeux d'application des normes d'audit, comme c'est le cas par exemple avec les groupes de discussions IFRS et NCECF du CNC.