**Guide de pratique**

Acquisition et documentation de la compréhension de diverses estimations comptables courantes

# **Aperçu**

Les équipes de mission peuvent utiliser ce Guide de pratique comme point de référence pour acquérir une compréhension des estimations comptables et les documenter dans le cadre de leurs procédures d’évaluation des risques ou lorsqu’elles examinent la documentation concernant la compréhension des estimations comptables dans la procédure « *Estimations comptables – Compréhension et évaluation des risques »*. Les exemples qui accompagnent chaque estimation comptable ne constituent pas une liste exhaustive des caractéristiques que l’auditeur peut devoir comprendre en vue de mettre en œuvre des procédures d’évaluation des risques. De même, chaque caractéristique donnée en exemple peut ne pas s’appliquer lors d’une mission, puisque le Guide de pratique vise à fournir une multitude d’exemples, de méthodes, d’hypothèses et de données qui sont couramment appliquées, mais dont certaines sont mutuellement exclusives.

Il faut savoir que les exigences du référentiel d’information financière applicable et les informations y afférentes à fournir qui font partie du présent Guide de pratique reflètent les exigences des Normes internationales d’information financière (IFRS) en vigueur pour 2020. Si la méthode d’établissement de l’information financière auditée provient d’un autre référentiel d’information financière (p. ex. NCSP), les exigences applicables peuvent différer pour chacune des estimations.

Ce Guide de pratique porte sur les caractéristiques ci-après :

* les exigences IFRS, y compris les informations afférentes à fournir ([**BVG Audit 7072**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7072.shtm));
* la ou les méthodes précisées dans les IFRS, le cas échéant, ou les méthodes couramment appliquées ([**BVG Audit 7073.1**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-1.shtm));
* les hypothèses couramment appliquées **(**[**BVG Audit 7073.1**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-1.shtm)**);**
* les types de données couramment appliquées **(**[**BVG Audit 7073.1**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-1.shtm)**);**
* les procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques ([**BVG Audit 7073.1**)](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-1.shtm);
* les risques spécifiques ([**BVG Audit 7073.3**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-3.shtm));
* des exemples d’activités de contrôle pertinentes ([**BVG Audit 7073.1**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7073-1.shtm));
* les procédures d’audit disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques.

Les caractéristiques pertinentes ne seront pas les mêmes pour chaque estimation comptable en fonction des faits et circonstances propres à l’entité et à l’estimation auditées. Selon les faits et circonstances particuliers et la manière dont la direction de l’entité utilise l’information lorsqu’elle applique son processus d’établissement d’une estimation comptable, des caractéristiques classées dans la catégorie « Hypothèses » du Guide de pratique peuvent satisfaire à la définition de « Données » énoncée aux paragraphes A3 à A6 de la NCA 540, et vice-versa. De même, des caractéristiques présentées comme des « *Données sous-jacentes sur lesquelles portent les hypothèses de la direction* » peuvent, dans certains cas, être utilisées par la direction pour élaborer des hypothèses et pourraient donc correspondre davantage à des « *Données à l’appui des hypothèses de la direction »*.

# **TABLE DES MATIÈRES**

|  |
| --- |
| **Placements en titres de créance et de capitaux propres** |
| [**Correction de valeur pour pertes de crédit attendues**](#_Loss_allowance_for) [**Juste valeur des placements en titres de créance et de capitaux propres**](#_Fair_value_of) |

|  |
| --- |
| **Instruments dérivés** |
| [**Juste valeur des instruments dérivés ou des instruments dérivés incorporés**](#_Fair_value_of) |

|  |
| --- |
| **Créances/provision pour créances douteuses** |
| [**Correction de valeur pour pertes de crédit attendues**](#_Loss_allowance_for_1) |

|  |
| --- |
| **Stocks** |
| [**Valeur nette de réalisation des stocks**](#_Inventory)[**Frais généraux de production inclus dans le coût des stocks**](#_Inventory_4)[**Écarts capitalisés découlant de la différence entre le coût standard et le coût réel**](#_Inventory_2)[**Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs**](#_General_borrowing_costs_1)[**Montants à recevoir (ou déductibles) au titre des rabais, des remises ou de tout autre incitatif prévus dans les accords d’achat**](#_Inventory_3) |

|  |
| --- |
| **Effets à recevoir** |
| [**Correction de valeur pour pertes de crédit attendues**](#_Loss_allowance_for_1)[**Juste valeur des effets à recevoir**](#_Fair_value_of) |

|  |
| --- |
| **Créances locatives – Investissement net dans des contrats de location (comptabilité du bailleur)** |
| **Investissement** [**net dans des contrats de location**](#_Lessor_accounting_-_1)[**Correction de valeur pour pertes de crédit attendues**](#_Loss_allowance_for_1) |

|  |
| --- |
| **Immobilisations corporelles** |
| [**Valeur recouvrable des immobilisations corporelles**](#_Recoverable_amount_of)[**Amortissement des immobilisations corporelles**](#_Property,_plant_and_1)[**Juste valeur des immobilisations corporelles**](#_Fair_value_of_1)[**Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs**](#_General_borrowing_costs_1)[**Coûts directement attribuables comptabilisés dans les travaux en cours**](#_Property,_plant_and)[**Actifs non courants détenus en vue de la vente évalués à la juste valeur diminuée du coût de vente**](#_Fair_value_of_1) |

|  |
| --- |
| **Immeubles de placement** |
| [**Juste valeur des immeubles de placement**](#_Fair_value_of_1)[**Valeur recouvrable des immeubles de placement (« modèle du coût »)**](#_Recoverable_amount_of)[**Amortissement des immeubles de placement**](#_Investment_properties_1)[**Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs**](#_General_borrowing_costs_1) |

|  |
| --- |
| **Participations dans des filiales et des sociétés affiliées** |
| [**Valeur recouvrable des participations dans des filiales et des sociétés affiliées (participations comptabilisées au coût)**](#_Recoverable_amount_of) |

|  |
| --- |
| **Immobilisations incorporelles amortissables** |
| [**Valeur recouvrable des immobilisations incorporelles amortissables**](#_Recoverable_amount_of)[**Juste valeur des immobilisations incorporelles amortissables**](#_Fair_value_of_1)[**Amortissement des immobilisations incorporelles amortissables**](#_Intangible_assets_subject_2)[**Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs**](#_General_borrowing_costs_1)[**Valeur comptable des soldes liés aux accords de concession de services**](#_Intangible_assets_subject_1) |

|  |
| --- |
| **Goodwill et immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée** |
| [**Valeur recouvrable du goodwill et des immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée**](#_Recoverable_amount_of)[**Juste valeur des immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée**](#_Fair_value_of_1) |

|  |
| --- |
| **Créditeurs** |
| [**Valeur actualisée des créditeurs**](#_Accounts_payable) |

|  |
| --- |
| **Comptes intragroupe** |
| [**Correction de valeur pour pertes de crédit attendues**](#_Loss_allowance_for_1) |

|  |
| --- |
| **Charges à payer, provisions et autres passifs** |
| [**Autres provisions (y compris les provisions pour garanties et rappels)**](#_Accruals,_provisions_and)[**Passifs éventuels**](#_Accruals,_provisions_and_1)[**Provisions associées aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)**](#_Accruals,_provisions_and)[**Actifs éventuels**](#_Accruals,_provisions_and_1)[**Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations**](#_Accruals,_provisions_and)[**Provisions pour les produits rappelés**](#_Accruals,_provisions_and)[**Provisions pour les coûts au titre des garanties**](#_Accruals,_provisions_and) |

|  |
| --- |
| **Impôts sur le résultat** |
| [**Soldes d’impôt exigible et différé soumis à un traitement fiscal incertain**](#_Income_taxes)[**Valeur comptable des actifs d’impôt différé**](#_Income_taxes_1) |

|  |
| --- |
| **Effets à payer et dette à long terme** |
| [**Juste valeur des effets à payer et de la dette à long terme**](#_Fair_value_of)[**Juste valeur de la composante « passif financier » d’un instrument composé**](#_Fair_value_of) |

|  |
| --- |
| **Obligation locative (comptabilité du preneur)** |
| [**Obligations locatives et actifs au titre de droits d’utilisation**](#_Lessee_accounting_-) |

|  |
| --- |
| **Prestations de retraite, avantages complémentaires de retraite et autres avantages** |
| [**Valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies**](#_Pension,_postretirement_and)[**Juste valeur des actifs au titre des régimes à prestations définies**](#_Pension,_postretirement_and_2)[**Passifs au titre des indemnités de cessation d’emploi**](#_Pension,_postretirement_and_1) |

|  |
| --- |
| **Capital social et autres comptes de capitaux propres** |
| [**Juste valeur des actifs à distribuer comme dividendes autres qu’en trésorerie aux propriétaires**](#_Share_capital_and) |

|  |
| --- |
| **Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (y compris les actifs et les passifs sur contrat)** |
| [**Obligations de prestation remplies progressivement**](#_Revenue_from_contracts)[**Obligations de prestation multiples et/ou série de biens et de services distincts**](#_Revenue_from_contracts_1)[**Contrepartie non standard (p. ex. variable) ou composante financement important**](#_Revenue_from_contracts_3)**e**[**Valeur comptable des coûts engagés pour obtenir et exécuter des contrats**](#_Revenue_from_contracts_2) |
| **Salaires/Charge salariale** |
| [**Passifs au titre des coûts attendus des plans d'intéressement et programmes de primes**](#_Salaries/payroll_expense)[**Passifs au titre des coûts attendus des droits à des absences de courte durée rémunérées qui sont cumulables**](#_Salaries/payroll_expense_1) |

|  |
| --- |
| **Charge au titre de la rémunération à base d’actions** |
| [**Charge au titre de la rémunération à base d’actions**](#_Share-based_compensation_expense) |

|  |
| --- |
| **Regroupements d’entreprises** |
| [**Juste valeur de la contrepartie transférée lors d’un regroupement d’entreprises**](#_Business_Combinations)[**Juste valeur des actifs acquis et des passifs repris à la date d’acquisition**](#_Business_Combinations_1) |

|  |
| --- |
| **Correction de valeur pour pertes de crédit attendues au titre d’actifs financiers (IFRS 9)** |
| **Estimation comptable** | **Pertes de crédit attendues au titre d’actifs financiers évalués au coût amorti ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global, notamment :*** **Placements nets dans des contrats de location**
* **Placements en titres de créance et de capitaux propres**
* **Effets à recevoir**
* **Comptes intragroupe**
* **Créances/actifs sur contrat**
 |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 9 – Instruments financiers****Paragraphes 5.5.3, 5.5.5 et 5.5.9 à 5.5.11** – *Méthode générale* : Une correction de valeur pour pertes pour un actif financier évalué au coût amorti ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global doit être évaluée, à chaque date de clôture, à un montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie si le risque de crédit que comporte l’instrument financier en question a augmenté de manière importante depuis la comptabilisation initiale (autrement le montant des pertes de crédit attendues pour les 12 mois à venir est comptabilisé).**Paragraphe 5.5.15** – *Méthode simplifiée* : Pour les créances clients ou les actifs sur contrat qui ne comportent pas de composante financement importante, la correction de valeur pour pertes est évaluée lors de la comptabilisation initiale et pendant toute la durée de vie de l’instrument à un montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie.Pour les créances locatives, et les créances clients ou les actifs sur contrat qui comportent une composante financement importante, il faut soit appliquer la méthode simplifiée (c’est-à-dire évaluer la correction de valeur pour pertes à un montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie lors de la comptabilisation initiale et par la suite) ou la méthode générale (montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie si le risque de crédit que comporte l’instrument financier a augmenté de manière importante depuis la comptabilisation initiale, ou montant des pertes de crédit attendues pour les 12 mois à venir). |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 35A à 35N** de l’**IFRS 7** exigent la présentation de diverses informations dans les états financiers sur ce qui suit :* Pratiques en matière de gestion du risque de crédit
* Informations détaillées sur les données d’entrée, les hypothèses et les techniques d’estimation utilisées
* Informations quantitatives et qualitatives à propos des montants découlant des pertes de crédit attendues
* Variations de la correction de valeur pour pertes
* Nature et effet des modifications des flux de trésorerie contractuels sur les actifs financiers
* Effet d’un actif détenu en garantie et des autres rehaussements de crédit sur les montants découlant des pertes de crédit attendues
* Exposition au risque de crédit
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | La méthode appropriée dépendra de la nature et des caractéristiques de l’actif financier. Pour les créances clients, l’IFRS 9 autorise le recours à une matrice pour calculer les pertes de crédits attendues. La méthode peut comprendre ce qui suit :* Regrouper de façon appropriée les créances clients si les pertes de crédit historiques (ou prévues) montrent des profils de pertes sensiblement différents d’un segment de clientèle à l’autre.
* Ajuster l’historique des pertes de crédit pour intégrer des informations pertinentes, courantes et prospectives qui sont raisonnables, justifiables et qu’il est possible d’obtenir sans devoir engager des coûts ou des efforts déraisonnables à la date de clôture.
* Déterminer différents taux de pertes de crédit pour différents groupes de créances clients, selon les échéances. Par exemple, les créances plus anciennes devraient généralement comporter un taux de pertes de crédit plus élevé que les créances plus récentes.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Informations prospectives utilisées pour ajuster l’historique des pertes de crédit : par exemple, changements prévus dans l’environnement réglementaire, économique ou technologique (perspectives du secteur d’activité, PIB, marché de l’emploi, politiques), et indicateurs externes de marché
* Hypothèses relatives à la durée de vie prévue des instruments financiers et au calendrier de vente du bien affecté en garantie
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités contractuelles des actifs financiers
* Créances en souffrance à la date d’évaluation
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données sur les pertes historiques utilisées pour établir les estimations
* Données utilisées par la direction pour établir les hypothèses liées à des informations prospectives, comme le produit intérieur brut, les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)
* Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les pertes de crédit attendues ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les indications de changement dans la valeur comptable des soldes d’actifs financiers ne sont pas identifiées correctement et en temps voulu.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Approbation des montants des provisions et des radiations comptabilisés selon des seuils prédéterminés.
* La direction examine et approuve les ajustements aux pertes de crédit attendues.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques**  | Tester la correction de valeur pour pertes de crédit attendues - Utilisation du modèle général à trois niveaux (NCA 540) Tester la correction de valeur pour pertes de crédit attendues - Utilisation du modèle général à trois niveaux (NCA 540) Tester la correction de valeur pour pertes de crédit attendues – Comptes intragroupe (NCA 540) Tester la correction de valeur pour pertes de crédit attendues - Créances (Méthode simplifiée) (NCA 540) Tester la correction de valeur pour pertes de crédit attendues - Utilisation du modèle général à trois niveaux (NCA 540)  |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Juste valeur des instruments financiers** |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur des instruments financiers*** **Juste valeur des placements en titres de créance et de capitaux propres**
* **Juste valeur des effets à recevoir**
* **Juste valeur de la composante « passif financier » d’un instrument composé**
* **Juste valeur des effets à payer et de la dette à long terme**
* **Juste valeur des instruments dérivés et des instruments dérivés incorporés séparés**
 |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 9 – Instruments financiers****Paragraphes 5.1.1 à 5.2.1 –** Les actifs financiers (à l’exception des créances clients) et les passifs financiers sont évalués, lors de la comptabilisation initiale, à leur juste valeur (majorée ou minorée des coûts de transaction), dans le cas d’un actif financier ou d’un passif financier qui n’est pas évalué ultérieurement à la juste valeur par le biais du résultat net.Par la suite, les actifs financiers et les passifs financiers sont évalués à la juste valeur par le biais du résultat net, sauf s’ils sont évalués au coût amorti ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global. Tous les passifs financiers sont évalués ultérieurement au coût amorti, sauf s’ils doivent être évalués à la juste valeur par le biais du résultat net ou si l’entité a décidé de le mesurer à la juste valeur par le biais du résultat net.**IAS 32 – Instruments financiers****Paragraphes 28 à 32** **–** Les composantes d’un instrument financier composé doivent être comptabilisées séparément en passifs financiers, en actifs financiers ou en instruments de capitaux propres. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | L’**IFRS 7**, notamment les **paragraphes 9, 10, 10A, 11** et **25 à 30**, exige la présentation de diverses informations dans les états financiers sur les évaluations de la juste valeur.Par ailleurs, les **paragraphes 91 à 99** de l’**IFRS 13** exigent que les entités fournissent certaines informations pour aider les utilisateurs des états financiers à apprécier les techniques d’évaluation et les données d’entrée utilisées et l’effet des évaluations sur le résultat net ou sur les autres éléments du résultat global pour la période.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* Approche par le marché
* Approche par le résultat
* Approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses appliquées dépendront de la nature et des caractéristiques de l’instrument, mais elles peuvent inclure :* les flux de trésorerie futurs projetés;
* les taux d’actualisation;
* les hypothèses utilisées pour établir l’écart de crédit/le risque;
* les attentes relatives à la volatilité future des prix;
* les hypothèses relatives à l’évaluation d’entités comparables (p. ex. évaluation de l’entreprise par les multiples) utilisées pour les estimations en juste valeur;
* les hypothèses liées à l’impôt.
 |
| **Types de données couramment appliquées** | Les données utilisées dépendront du type dl’instrument financier, mais peuvent inclure : **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** les termes et conditions contractuels de l’instrument;
* les cotes de crédit;
* les taux de change;
* les données macroéconomiques, notamment les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières);
* les données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1);
* les données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2).

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
* Données macroéconomiques, notamment les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Données historiques sur les prix
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la valeur subséquente (p. ex. fin de période) ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les sources de prix provenant de tiers ou les prix obtenus de sources de prix provenant de tiers ne sont pas fiables, raisonnables ou comparables à ceux d’autres sources provenant de tiers.
* Les transactions et les soldes relatifs aux dérivés ne sont pas classés, présentés ou communiqués de manière appropriée (p. ex. montants compensés ou nets, informations sur le nivellement, informations qualitatives ou lettres de crédit, etc.).
* Les composantes d’instruments d’emprunt complexes (p. ex. emprunt présentant des éléments de capitaux propres, produits dérivés incorporés, etc.) ne sont pas recensées ou correctement classées et évaluées.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les méthodes d’évaluation sont passées en revue.
* Les évaluations par des tiers sont passées en revue.
* Les modèles d’établissement des prix sont passés en revue.
* Les évaluations des instruments financiers sont passées en revue et approuvées.
* Comparaison entre les transactions sur dérivés comptabilisées et les documents justificatifs.
* Vérification individuelle entre chaque information obtenue du service de la trésorerie et chaque transaction sur dérivés comptabilisée.
* Revue des contrats conclus à des taux qui ne correspondent pas aux taux pratiqués sur le marché.
* La direction examine les informations fournies sur les évaluations en juste valeur.
* La direction examine les opérations de compensation entre les actifs et les passifs dérivés.
* Les éléments complexes (p. ex. classement de contrats de location, dérivés incorporés, caractéristiques de conversion ou composantes de capitaux propres) dans les contrats d’emprunt sont passés en revue par la direction.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester l’évaluation ultérieure à la juste valeur — Placements en titres de créance et de capitaux propres (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure à la juste valeur — Effets à recevoir (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure à la juste valeur — Effets à payer et dette à long terme (NCA 540)Tester l’évaluation initiale et l’évaluation ultérieure à la juste valeur des dérivés (NCA 540)Tester l’évaluation initiale et l’évaluation ultérieure à la juste valeur des dérivés incorporés (NCA 540) |

|  |
| --- |
| **Stocks**  |
| **Estimation comptable** | **Valeur nette de réalisation des stocks** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 2 – Stocks****Paragraphe 9** – Les stocks doivent être évalués au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation.**Paragraphe 30**– Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle elles sont faites, quant au montant que l’on s’attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la date de clôture dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Selon le **paragraphe 36** de **l’IAS 2,** les états financiers doivent indiquer le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’IAS 2 ne prescrit pas de méthodes précises pour évaluer la valeur nette de réalisation des stocks. Toutefois, les entités déterminent généralement s’il faut déprécier des stocks à leur valeur nette de réalisation en calculant une provision qui peut être fondée sur un ou plusieurs des facteurs suivants : * des stocks endommagés ou expirés, des stocks à rotation lente ou vieillissants qui indiquent une probabilité réduite de vente;
* l’obsolescence des stocks en raison de la fin des cycles d’un produit ou le lancement de nouveaux produits par l’entité ou ses concurrents;
* des réductions du prix de vente de certains types ou gammes de produits.

Une analyse de la valeur nette de réalisation peut être effectuée selon différentes approches, notamment une analyse par unité, par produit ou par catégorie d’articles.Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n’existent plus ou lorsqu’il y a des indications claires d’une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d’un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l’objet d’une reprise (c’est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable correspond au moindre du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Prix de vente estimatifs fondés sur la demande prévue
* Prévisions de la demande fondées sur les tendances antérieures
* Coûts estimatifs d’achèvement, de sortie et de transport
* Hypothèses relatives à l’obsolescence établies en fonction du vieillissement des stocks
* Hypothèses relatives à la valeur de réalisation des stocks endommagés
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Coût et quantité des stocks
* Dates d’achat ou de fabrication des stocks et documents justificatifs de l’âge des stocks
* Dates d’expiration des produits

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Prix de vente et quantités (antérieures, prévues ou ventes réelles)
* Valeurs de rebut historiques et réalisées
* Marges historiques
* Données du secteur d’activité ou du marché prouvant que les stocks peuvent devenir obsolètes ou que la demande pourrait diminuer au cours des prochaines années
* Sommaire des articles endommagés/obsolètes relevés pendant la prise d’inventaire physique du client
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le montant des ajustements liés au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation (ou de marché) ne sont pas appropriées.
* Les biens à faible roulement, obsolètes ou endommagés ne sont pas recensés.
* Les biens évalués à tort pour un montant supérieur à la valeur nette réalisable ne sont pas recensés.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Réalisation d’une analyse du grand livre auxiliaire des stocks pour évaluer le caractère raisonnable de la provision liée aux stocks.
* Réalisation d’une analyse des marges des stocks pour évaluer le caractère raisonnable de la réserve au moindre du coût ou de la valeur de marché.
* La direction examine et approuve les provisions liées à la valeur des stocks.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la valeur nette de réalisation des stocks (NCA 540) |

|  |
| --- |
| **Stocks**  |
| **Estimation comptable** | **Écarts capitalisés découlant de la différence entre le coût standard et le coût réel** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 2 - Stocks****Paragraphe 21** -Les techniques d’évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards tiennent compte des niveaux normaux d’utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d’œuvre, d’efficience et d’utilisation de la capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Aucune obligation particulière en matière d’informations à fournir aux termes des IFRS.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’IAS 2 ne prescrit aucune méthode particulière pour la capitalisation (comptabilisation dans l’actif) des écarts découlant de la différence entre le coût standard et le coût réel. Les entités doivent appliquer une méthode d’approximation du coût réel des stocks en fonction des niveaux de production normaux.Les écarts peuvent être analysés et surveillés pour les produits connexes ou de manière plus élargie par catégorie de produits, puis à la clôture, un exercice est effectué pour déterminer la partie des écarts, le cas échéant, qui doit être attribuée aux stocks qui restent en fonction des hypothèses relatives au roulement des stocks. La capitalisation des écarts est effectuée avant le calcul de la valeur nette de réalisation. Les écarts sur niveau d’activité ou les écarts dus à un niveau de production anormalement faible ne sont pas capitalisés.  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Pourcentage des achats de matières premières utilisées pour la production de biens finis qui sont toujours en stock à la clôture de l’exercice par rapport au volume d’achat total.
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Liste des stocks au coût standard à la clôture
* Liste du total des écarts pour l’exercice
* Nombre d’heures de travail imputées par service
* Articles produits
* Coûts rattachés au bon code de service ou centre de coût
* Liste des achats effectués par article

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Rapports sur l’établissement des coûts utilisés pour déterminer le roulement des stocks
* Facture des matières premières
* Données historiques utilisées pour déterminer les niveaux normaux de matières premières, de fournitures et de main-d’œuvre qui sont utilisées dans le secteur d’activités
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les coûts de production, les frais généraux et les écarts connexes ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les coûts de production, les frais généraux et les écarts connexes ne sont pas calculés ni comptabilisés de manière appropriée et exacte.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* La direction examine et approuve les écarts pour confirmer leur exhaustivité et leur exactitude.
* Le système calcule la répartition des écarts par rapport aux stocks.
* Comparaison entre les changements apportés au coût standard et les documents sources approuvés.
* Revue périodique des coûts standard.
* La direction examine et approuve les provisions liées à la valeur des stocks.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester le coût des stocks — Écarts sur coûts standard capitalisés (NCA 540) |

**Note –**Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Stocks**  |
| **Estimation comptable** | **Montants à recevoir (ou déductibles) au titre des rabais, des remises ou de tout autre incitatif prévus dans les accords d’achat** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 2 - Stocks****Paragraphe 11** - Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d’acquisition.Il faut savoir que si les stocks sont achetés selon des conditions de règlement différé, l’accord sous-jacent peut contenir effectivement un élément de financement. Dans ce cas de figure, la différence entre le prix d’achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé est comptabilisée comme une charge d’intérêts sur la période de financement. (IAS 2.18) |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Aucune obligation particulière en matière d’informations à fournir aux termes des IFRS, même si l’**IAS 2.36 (b)** indique que la valeur comptable totale des stocks doit être présentée dans les états financiers.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Les IFRS ne prescrivent aucune méthode particulière. Toutefois, il faut savoir que les remises de prix et de quantités et autres modifications contractuelles des prix des matières premières, de la main-d’œuvre ou d’autres biens et services acquis sont comptabilisés s’il est probable qu’ils ont été gagnés ou qu’ils prendront effet. C’est donc dire que les rabais commerciaux et les remises prévus dans les contrats sont anticipés, mais que les rabais et remise discrétionnaires ne le sont pas puisque les critères de comptabilisation d’un actif ne seraient généralement pas satisfaits.  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Achats prévus qui permettent à l’entité de se prévaloir de rabais, de remise ou de toute autre mesure incitative à la clôture
* Proportion des rabais à recevoir qui se rapporte au coût des articles en stock
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Les achats regroupés auprès d’un fournisseur pour la période d’évaluation des rabais, des remises et des incitatifs

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Conditions et modalités des contrats avec les fournisseurs
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les montants à recevoir (ou à déduire) au titre des rabais, des remises ou de tout autre incitatif prévus dans les accords d’achat ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les stocks ne sont pas ajustés en fonction des crédits dus à l’entité (p. ex. rabais, remises ou retours) ou les ajustements ne sont pas enregistrés dans la bonne période ou au bon montant.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les ajustements sont approuvés – Achats & Créditeurs
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les remises, escomptes ou autres mesures incitatives du fournisseur (NCA 540) |

**Note –**Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Stocks**  |
| **Estimation comptable** | **Frais généraux de production inclus dans le coût des stocks** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 2 - Stocks****Paragraphe 10** – Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d’acquisition, coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l’endroit et dans l’état où ils se trouvent.**Paragraphe 12** – Les coûts de transformation comprennent :* les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d’œuvre directe;
* l’affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont engagés pour transformer les matières premières en produits finis.
 |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **alinéas (a) à (h)** du **paragraphe 36** de l’**IAS 2** exigent la présentation de diverses informations sur les méthodes comptables adoptées, la méthode de détermination des coûts utilisée et le montant des stocks comptabilisé en charges dans la période. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | La définition donnée dans l’IAS 2 des coûts de transformation comprend l’affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont engagés pour transformer les matières premières en produits finis.L’affectation des frais généraux fixes de production est fondée sur la capacité normale des installations de production. Il est possible de retenir la capacité réelle de production si elle est proche de la capacité de production normale. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité d’œuvre est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité d’œuvre n’est pas augmenté par suite d’une baisse de production ou d’une capacité de production inutilisée. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés en charges dans la période au cours de laquelle ils sont engagés.Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité d’œuvre sur la base de l’utilisation effective des installations de production. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Affectation des coûts des matières premières indirectes utilisées dans la production des biens finis
* Affectation des frais de main-d’œuvre indirecte
* Affectation d’autres coûts indirects de production (p. ex. perte de valeur)
* Niveau attendu de la capacité moyenne de production, compte tenu des pertes de capacité résultant de l’entretien planifié
* Montant des frais généraux fixes à la suite d’une capacité de production inutilisé ou d’un niveau de production anormalement faible
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Nombre d’heures de travail imputées par service
* Articles produits
* Coûts cumulés par type et rattachés au bon code de service ou centre de coût

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Factures des matières premières
* Capacité de production historique selon les rapports d’établissement des coûts des stocks
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les coûts de production, les frais généraux et les écarts connexes ne sont pas appropriées/raisonnables.
* La comptabilisation des transferts de stocks (p. ex. des matières premières aux produits en cours ou aux produits finis) n’est pas exhaustive ni exacte ou elle n’a pas été effectuée en temps opportun.
* Les coûts de production, les frais généraux et les écarts connexes ne sont pas calculés ni comptabilisés de manière appropriée et exacte.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les frais de main-d’œuvre liés à la production sont passés en revue pour confirmer leur exhaustivité et leur exactitude.
* L’exhaustivité et l’exactitude des frais généraux sont passées en revue.
* Le système met à jour les quantités en fonction des mouvements pendant le processus de production.
* Comparaison manuelle du total des matières premières demandées et transférées à la production.
* Le système applique les coûts à partir du fichier maître des coûts.
* Application manuelle des coûts à partir du fichier maître des coûts.
* Le système applique la bonne méthode d’établissement des coûts.
* Les heures de production par les employés font l’objet d’un rapprochement.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester le coût des stocks de biens fabriqués — Produits finis et produits en cours (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs** |
| **Estimation comptable** | **Coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs*** **Stocks**
* **Immobilisations corporelles**
* **Immeubles de placement**
* **Immobilisations incorporelles amortissables**
 |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 23 - Coûts d’emprunt****Paragraphe 8** - Les entités doivent inscrire à l’actif les coûts d’emprunt qui sont directement attribuables à l’acquisition, la construction ou la production d’un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Le **paragraphe 26** de l’**IAS 23** exige la présentation dans les états financiers d’informations sur le montant des coûts d’emprunt incorporés dans le coût d’actifs et le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d’emprunt pouvant être incorporés dans le coût d’actifs. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’IAS 23 exige l’application d’un taux de capitalisation aux dépenses relatives aux immobilisations corporelles afin de déterminer le montant des coûts d’emprunt pouvant être incorporés dans le coût d’actifs pour former le coût total des actifs.  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d’emprunt pouvant être incorporés dans le coût d’actifs
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Emprunts de l’entité en cours pendant la période
* Cumul des dépenses projetées qui a été utilisé pour calculer et appliquer le taux de capitalisation
* Analyse des coûts financiers et autres coûts liés aux emprunts, notamment la charge d’intérêts calculée au moyen de la méthode du taux d’intérêt effectif
* Taux de change

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Valeur comptable moyenne de l’actif pendant la période d’acquisition, de construction ou de production applicable
* Éléments prouvant l’achèvement d’un actif qualifié en vue de son utilisation ou de sa vente prévue
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * Des coûts (p. ex. les intérêts) sont incorporés à l’actif ou passés en charges de manière inappropriée.
* La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les coûts d’emprunt généraux incorporés dans le coût d’actifs ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * Le calcul des intérêts capitalisés est passé en revue.
* La direction examine et approuve les estimations comptables.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les coûts d’emprunt inscrits à l’actif (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Comptabilité du bailleur – Évaluation initiale et modifications** |
| **Estimation comptable** | **Investissement net dans des contrats de location** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 16 - Contrats de location****Paragraphes 67 à 70** – Les actifs détenus en vertu d’un contrat de location-financement doivent être comptabilisés comme des créances pour un montant égal à l’investissement net dans le contrat de location, lequel comprend les paiements de loyers à recevoir et toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur, actualisé selon le taux d’intérêt implicite du contrat de location.Les **paragraphes 71 à 74** contiennent des exigences précises visant les bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 89 à 94** de l’**IFRS 16** décrivent les diverses informations que doit fournir le bailleur dans les notes afférentes aux états financiers, notamment des informations pour aider les utilisateurs à apprécier la manière dont il gère les risques liés aux droits qu’il conserve sur les biens sous-jacents (p. ex. accords de rachat, garanties de valeur résiduelle ou paiements de loyers variables pour utilisation au-delà de limites déterminées).  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | * L’investissement net dans le contrat de location comprend les paiements qui se rapportent au droit d’utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui n’ont pas encore été reçus à la date de début, à savoir :
* les paiements fixes (y compris en substance), déduction faite des avantages incitatifs à la location à payer;
* les paiements de loyers variables qui sont fonction d’un indice ou d’un taux, initialement évalués au moyen de l’indice ou du taux en vigueur à la date de début;
* les garanties de valeur résiduelle données au bailleur par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, qui a la capacité financière d’assumer les obligations de garantie;
* le prix d’exercice de l’option d’achat que le preneur a la certitude raisonnable d’exercer;
* les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, s’il y a une certitude raisonnable que l’option de résiliation sera exercée;
* le bailleur doit utiliser le taux d’intérêt implicite du contrat de location pour évaluer l’investissement net dans le contrat de location.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Des hypothèses sont posées pour déterminer s’il y a une certitude raisonnable que les options de prolongation ou de résiliation seront exercées ou pas, en fonction des conditions économiques élargies du contrat et des pénalités exigées en cas de résiliation (p. ex. niveau attendu d’améliorations locatives importantes apportées pendant la durée du contrat, ou coûts prévus de négociation, de déménagement ou de rétablissement des biens associés à la résiliation du contrat)
* Taux d’actualisation utilisé (taux d’intérêt implicite dans le contrat de location)
* Sommes que le bailleur s’attend à recevoir au titre des garanties de valeur résiduelle
* Hypothèses utilisées pour déterminer le prix de vente spécifique non observable à la date de passation du contrat de location et les composantes non locatives
* Juste valeur des actifs sous-jacents
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Les termes et conditions des contrats, notamment :
* informations sur la période du contrat, notamment les périodes visées par des options de prolongation et de résiliation;
* les modalités des paiements de loyers variables et fixes;
* les indices utilisés pour évaluer les paiements de loyers variables;
* les avantages incitatifs à la location à payer;
* le prix d’exercice des options d’achat;
* les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location.

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Informations sur les options de résiliation et de prolongation du contrat de location
* Données du marché ou autres données utilisées pour évaluer la probabilité que le preneur exerce des options de prolongation, de résiliation ou d’achat
* Données historiques sur l’utilisation ou autres données utilisées pour calculer les montants à recevoir au titre des garanties de valeur résiduelle
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le prix distinct relatif lors de la répartition de la contrepartie entre les composantes d’un contrat de location ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les paiements de loyers utilisés pour calculer la valeur actualisée de la somme des paiements de loyers ne sont pas exhaustifs ni exacts.
* Les garanties de valeur résiduelle utilisées pour calculer la valeur actualisée de la somme des paiements de loyers ne sont pas exhaustives ni exactes.
* Le taux d’actualisation utilisé pour calculer la valeur actualisée des paiements de loyers n’est pas approprié.
* La valeur actualisée des paiements de loyers comporte des inexactitudes et est fondée sur la date de début (comptabilité du preneur).
* Les hypothèses posées pour satisfaire aux exigences en matière d’informations à fournir de l’IFRS 16 ne sont pas raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Revue de l’évaluation initiale de l’investissement net dans le contrat de location effectuée à la date de début.
* Revue de la valeur actualisée des paiements de loyers à recevoir.
* La direction examine la valeur résiduelle estimative non garantie des actifs.
* Comparaison entre les éléments figurant sur une liste d’écritures de journal répétitives de clôture et les écritures enregistrées.
 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester le classement, et l’évaluation et la comptabilisation initiale — Comptabilité du bailleur (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure — Comptabilité du bailleur — Contrats de location de financement (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Valeur recouvrable des actifs**  |
| **Estimation comptable** | **Valeur recouvrable des actifs, y compris :** * **Immobilisations corporelles**
* **Immeubles de placement**
* **Participations dans des filiales et des sociétés affiliées (participations comptabilisées au coût)**
* **Immobilisations incorporelles amortissables**
* **Goodwill et immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée**
 |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 16 - Immobilisations corporelles****Paragraphes 30 à 31 -** Les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ou à leur juste valeur, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. **IAS 40 - Immeubles de placement****Paragraphe 56** – Les immeubles de placement comptabilisés au coût doivent être évalués selon les dispositions de l’IAS 16.**IAS 38 - Immobilisations incorporelles****Paragraphes 74 et 75** – Les immobilisations incorporelles doivent être comptabilisées à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur, ou pour leur montant réévalué correspondant à leur juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.**IAS 27 - États financiers individuels** **Paragraphe 10** – Les participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées doivent être comptabilisées au coût ou selon l’IFRS 9 ou selon la méthode de la mise en équivalence décrite dans l’IAS 28. **IAS 36 - Dépréciation d’actifs****Paragraphes 18 à 57**- Évaluation de la valeur recouvrable. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 126 à 137** de l’**IAS 36** exigent la présentation de diverses informations dans les états financiers, notamment les jugements et les estimations établis pour calculer la dépréciation. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’IAS 36 définit la valeur recouvrable d’un actif ou d’une unité génératrice de trésorerie comme la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de sortie et sa valeur d’utilité. La norme donne des indications supplémentaires sur l’utilisation de techniques d’actualisation pour évaluer la valeur d’utilité d’un actif. L’IAS 36 renvoie aux exigences d’évaluation de l’IFRS 13 – *Évaluation de la juste valeur* pour la détermination de la juste valeur.Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation couramment utilisées (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées***Note – La nature distincte des hypothèses qui sont jugées appropriées peut varier en fonction de la méthode utilisée pour estimer la valeur recouvrable (juste valeur diminuée des coûts de sortie et/ou valeur d’utilité).*  | * Flux de trésorerie futurs projetés, y compris les produits des activités ordinaires et les taux hypothétiques de croissance des produits des activités ordinaires (notamment le taux de croissance appliqué pour établir la valeur finale), les marges projetées, les dépenses en immobilisations et les besoins en fond de roulement
* Taux d’actualisation
* Hypothèses relatives aux impôts, comme la capacité à utiliser des pertes fiscales acquises antérieurement ou des incertitudes liées à des traitements fiscaux
* Coûts estimatifs de construction/remplacement d’actifs (p. ex. lorsque l’approche par les coûts est utilisée)
 |
| **Types de données couramment appliquées** | Les données utilisées différeront en fonction du type d’actif, mais elles peuvent comprendre : **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Informations financières sur le coût historique pour les périodes antérieures jusqu’à la période faisant l’objet de la projection
* Taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Prix historiques ou autres modalités prévues dans les contrats (p. ex. augmentations en fonction de l’inflation autorisées par le contrat)
* Taux de change pour la période faisant l’objet de la projection
* Taux d’inflation anticipé sur les produits et les coûts, lors de l’application d’un taux d’actualisation nominal
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la valeur comptable des actifs ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les indications de changement dans la valeur comptable des soldes d’actifs ne sont pas identifiées correctement et en temps voulu.
* La détermination des groupes d’actifs/unités génératrices de trésorerie n’est pas exacte.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les comptes sont passés en revue quant au risque possible de dépréciation.
* La direction vérifie les compétences et l’expérience des évaluateurs indépendants.
* Les procédures pour tester la dépréciation sont comparées à la politique de l’entité.
* La direction vérifie le caractère raisonnable des tests de dépréciation.
* Comparaison entre les écritures faites à la suite des tests de dépréciation et les écritures enregistrées.
* La direction examine la détermination des groupes d’actifs/unités génératrices de trésorerie.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques**  | Tester la valeur recouvrable — Immobilisations corporelles (NCA 540)Tester la valeur recouvrable (modèle du coût)— Immeubles de placement (NCA 540)Tester la valeur recouvrable — Goodwill et immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée (NCA 540)Tester la valeur recouvrable— Immobilisations incorporelles amortissables (NCA 540)Tester la valeur recouvrable — Participations dans des filiales et des sociétés affiliées (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Juste valeur des actifs non courants**  |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur des actifs non courants** * **Juste valeur des immobilisations corporelles (modèle de la réévaluation)**
* **Actifs non courants détenus en vue de la vente évalués à la juste valeur diminuée du coût de vente**
* **Juste valeur des immeubles de placement (modèle de la juste valeur)**
* **Juste valeur des immobilisations incorporelles amortissables (modèle de la réévaluation)**
* **Juste valeur des immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée (modèle de la réévaluation)**
 |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 38 - Immobilisations incorporelles****Paragraphes 75 à 87** - Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures, ou selon le modèle du coût.**Paragraphe 108** - Selon IAS 36, une entité est tenue d’effectuer un test de dépréciation d’une immobilisation incorporelle à durée d’utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable :1. annuellement;
2. chaque fois qu’il y a une indication que l’immobilisation incorporelle peut s’être dépréciée.

**IAS 40 - Immeubles de placement****Paragraphes 33 à 52** – Les immeubles de placement comptabilisés à la juste valeur doivent être évalués selon l’IFRS 13.**IAS 16 - Immobilisations corporelles****Paragraphes 31 à 42** – Les immobilisations corporelles sont évaluées pour leur montant réévalué.**IFRS 5 - Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées****Paragraphes 15 et 15A** - Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les dispositions ci-après exigent la présentation d’informations connexes dans les cas suivants : * **paragraphes 118 et 124** de l’**IAS 38** lorsque l’entité possède des immobilisations incorporelles amortissables comptabilisées pour leur montant réévalué;
* **paragraphes 74 à 78** de l’**IAS 40** lorsque l’entité applique le modèle de la juste valeur;
* **paragraphe 77** de l’**IAS 16** lorsque l’entité a des immobilisations corporelles qui sont comptabilisées pour leur montant réévalué;
* **paragraphe 30** de l’**IFRS 5** et **paragraphes 91 à 93** de l’**IFRS 13** lorsqu’un actif non courant est détenu en vue de la vente.
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Selon le **paragraphe 75** de l’**IAS 38,** lemontant réévalué d’une immobilisation incorporelle correspond à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.Lorsque le modèle de la juste valeur est appliqué aux termes de l’IAS 40, l’entité applique l’IFRS 13 pour déterminer la juste valeur. **(IAS 40.40)**L’IAS 16 définit un montant réévalué comme étant la juste valeur à la date de réévaluation, après déduction le cas échéant du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.L’IFRS 5 exige que l’entité évalue un actif non courant classé comme détenu en vue de la vente au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation couramment utilisées (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Flux de trésorerie futurs projetés, y compris les produits des activités ordinaires et les taux hypothétiques de croissance des produits des activités ordinaires (notamment le taux de croissance appliqué pour établir la valeur finale), les marges projetées, les dépenses en immobilisations et les besoins en fond de roulement
* Taux d’actualisation
* Hypothèses relatives aux impôts, comme la capacité à utiliser des pertes fiscales acquises antérieurement ou des incertitudes liées à des traitements fiscaux
* Coûts estimatifs de construction/remplacement des actifs (p. ex. lorsque l’approche par les coûts est utilisée)
 |
| **Types de données couramment appliquées***Note – Il peut être possible d’utiliser les hypothèses ou/et les données utilisées pour établir d’autres estimations comptables selon la nature des actifs non courants.*  | Les données utilisées différeront en fonction du type d’actif, mais elles peuvent comprendre : **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Informations financières sur le coût historique pour les périodes antérieures jusqu’à la période faisant l’objet de la projection
* Taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Prix historiques ou autres modalités prévues dans les contrats (p. ex. augmentations en fonction de l’inflation autorisées par le contrat)
* Taux de change pour la période faisant l’objet de la projection
* Produits et taux d’inflation anticipé, lors de l’application d’un taux d’actualisation nominal
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la valeur comptable des actifs ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les indications de changement dans la valeur comptable des actifs ne sont pas identifiées correctement et en temps voulu.
* La détermination des groupements d’actifs/unités génératrices de trésorerie n’est pas raisonnable.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* La direction examine les évaluations indépendantes des immeubles de placement ou des immobilisations corporelles faites selon la méthode de la réévaluation.
* La direction examine la détermination des groupes d’actifs/unités génératrices de trésorerie.
* La direction vérifie les compétences et l’expérience des évaluateurs indépendants.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester l’évaluation ultérieure (modèle de la réévaluation) — Immobilisations incorporelles à durée d’utilité indéterminée (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure (modèle de la réévaluation) — Immobilisations incorporelles amortissables (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure (modèle de la juste valeur) — Immeubles de placement (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure (modèle de la réévaluation) — Immobilisations corporelles (NCA 540)Tester l'évaluation d'actifs non courants classés comme détenus en vue de la vente (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Immobilisations corporelles** |
| **Estimation comptable** | **Coûts directement attribuables comptabilisés dans les travaux en cours** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 16 - Immobilisations corporelles****Paragraphes 16 à 22** - Le coût d’un actif produit par l’entité pour elle-même correspond au total du coût des matières premières, de la main-d’oeuvre et des autres ressources utilisées dans la construction de l’actif.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Le **paragraphe 74b** de l’**IAS 16** exige la présentation d’informations sur le montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d’une immobilisation corporelle en cours de construction. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Selon l’IAS 16, le coût d’un actif produit par l’entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis, à savoir : * le prix d’achat ;
* les coûts directement attribuables à l’actif;
* l’estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l’enlèvement et à la remise en état de l’actif.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Coefficient d’imputation des frais de main-d’œuvre résultant directement de la construction de l’immobilisation corporelle
* Coefficient d’imputation des autres coûts admissibles aux travaux en cours.
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Analyse des dépenses directes et indirectes liées à des projets de travaux en cours
* Relevés des heures de travail et charge salariale des employés qui participent directement à la construction des actifs
* Termes et conditions des contrats conclus avec les prestataires de services et fournisseurs externes

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Liste des services qui participent aux projets de construction d’actifs.
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les coûts directement attribuables qui doivent être comptabilisés dans les travaux en cours ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Le coût des acquisitions est porté à l’actif même si ces dernières ne sont pas autorisées, n’existent pas ou que l’entité n’en a pas le titre de propriété.
* Les acquisitions d’actifs ne sont pas enregistrées de manière exacte.
* Des actifs inclus dans le registre des actifs n’existent pas, ne sont pas assortis d’un titre de propriété ou ne sont pas facilement identifiables.
* Des acquisitions d’actifs ne sont pas enregistrées, ou ne sont pas enregistrées dans la bonne période.
* Les ajouts aux travaux en cours ne sont pas autorisés, ou ils ne sont pas enregistrés de manière exacte, exhaustive ou dans la bonne période.
* Des coûts (p. ex. les intérêts) sont portés à l’actif ou en charges de manière inappropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les acquisitions sont examinées par la direction.
* Les rapports sur les commandes de travaux sont passés en revue par le personnel possédant les connaissances requises.
* Les travaux en cours sont passées en revue pour détecter une perte de valeur potentielle.
* Un système fait respecter les limites de dépenses en immobilisations corporelles et les procédures d’approbation.
* Les demandes de dépenses en immobilisations sont approuvées.
* Les charges salariales sont automatiquement imputées aux projets.
* L’état d’avancement de chaque projet d’immobilisation est vérifié individuellement par rapport aux données du système.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les entrées d’immobilisations en cours de construction (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Immobilisations corporelles**  |
| **Estimation comptable** | **Amortissement des immobilisations corporelles** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 16 - Immobilisations corporelles****Paragraphe 43 à 62A -** L’amortissement est la répartition systémique du coût d’un actif, ou tout autre montant substitué au coût, sur sa durée d’utilité, diminué de sa valeur résiduelle.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Selon les **paragraphes 75 et 76** del’**IAS 16**,diverses informations doivent être fournies dans les états financiers, notamment la base d’évaluation, le mode d’amortissement, les durées d’utilité ou les taux d’amortissement utilisés, et les montants correspondants, pour chaque catégorie d’actifs. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Le mode d’amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l’entité s’attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l’actif. Le **paragraphe 62** del’**IAS 16** définit une diversité de modes d’amortissement, notamment :* le mode linéaire,
* le mode dégressif,
* le mode des unités d’œuvre.

Note : Il n’est pas approprié d’avoir recours, pour un actif utilisé dans une activité donnée, à un mode d’amortissement qui est fonction des produits tirés de cette activité. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Durée d’utilité d’un actif (p. ex. usage attendu d’un actif évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif, évolution de la demande du marché)
* Valeur résiduelle des actifs. La valeur résiduelle d’un actif est le montant estimé qu’une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l’actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l’actif avait déjà l’âge et se trouvait déjà dans l’état prévu à la fin de sa durée d’utilité.
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Coût de l’actif et valeur comptable nette
* Date à laquelle l’actif est prêt à être utilisé

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données historiques sur l’entretien et l’utilisation de l’actif
* Limites juridiques ou similaires sur l’usage de l’actif
* Pratique antérieure de l’entité pour les cycles de remplacement de l’actif
* Prix du marché pour des actifs similaires dans l’état prévu à la fin de la durée d’utilité de l’actif
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer l’amortissement ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen des méthodes d’amortissement.
* La charge d’amortissement est comparée au budget.
* Les durées d’utilité des immobilisations corporelles sont identifiées, revues et approuvées en continu.
* Le système calcule l’amortissement en fonction de la durée d’utilité enregistrée.
* Le rapport sur les changements apportés à la durée d’utilité est passé en revue.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la charge d’amortissement – Immobilisations corporelles (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

#

|  |
| --- |
| **Immeubles de placement** |
| **Estimation comptable** | **Amortissement des immeubles de placement (modèle du coût)**  |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 40 - Immeubles de placement** **Paragraphe 56** – Une entité qui choisit le modèle du coût pour évaluer ses immeubles de placement doit appliquer les dispositions de l’IAS 16.**IAS 16 - Immobilisations corporelles****Paragraphes 43 à 62A** - L’amortissement est la répartition systémique du coût d’un actif, ou tout autre montant substitué au coût, sur sa durée d’utilité, diminué de sa valeur résiduelle.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Selon le **paragraphe 79** de l’**IAS 40**, diverses informations doivent être fournies dans les états financiers, notamment la base d’évaluation, le mode d’amortissement, les durées d’utilité ou les taux d’amortissement utilisés, et les montants correspondants, pour chaque catégorie d’actifs. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Le mode d’amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l’entité s’attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l’actif. Le **paragraphe 62** del’**IAS 16** définit une diversité de modes d’amortissement, notamment :* le mode linéaire,
* le mode dégressif,
* le mode des unités d’œuvre.

Note : Il n’est pas approprié d’avoir recours, pour un actif utilisé dans une activité donnée, à un mode d’amortissement qui est fonction des produits tirés de cette activité. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Durée d’utilité d’un actif (p. ex. usage attendu d’un actif évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif, évolution de la demande du marché)
* Valeur résiduelle des actifs. La valeur résiduelle d’un actif est le montant estimé qu’une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l’actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l’actif avait déjà l’âge et se trouvait déjà dans l’état prévu à la fin de sa durée d’utilité
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Coût de l’actif et valeur comptable nette
* Date à laquelle l’actif est prêt à être utilisé

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données historiques sur l’entretien et l’utilisation de l’actif
* Limites juridiques ou similaires sur l’usage de l’actif
* Pratique antérieure de l’entité pour les cycles de remplacement de l’actif
* Prix du marché pour des actifs similaires dans l’état prévu à la fin de la durée d’utilité de l’actif
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer l’amortissement ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen des méthodes d’amortissement.
* La charge d’amortissement est comparée au budget.
* Les durées d’utilité sont identifiées, revues et approuvées en continu.
* Le système calcule l’amortissement en fonction de la durée d’utilité enregistrée.
* Le rapport sur les changements apportés à la durée d’utilité est passé en revue.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la charge d’amortissement (modèle du coût) — Immeubles de placement (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

#

|  |
| --- |
| **Immobilisations incorporelles amortissables**  |
| **Estimation comptable** | **Amortissement des immobilisations incorporelles amortissables** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 38 - Immobilisations incorporelles****Paragraphes 97 à 106** - L’amortissement est la répartition systémique du coût d’un actif, ou tout autre montant substitué au coût, sur sa durée d’utilité, diminué de sa valeur résiduelle.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Selon les **paragraphes 118 à 123** de l’**IAS 38,** diverses informations doivent être fournies dans les états financiers, notamment la base d’évaluation, le mode d’amortissement, les durées d’utilité ou les taux d’amortissement utilisés, et les montants correspondants, pour chaque catégorie d’actifs. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Le mode d’amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l’entité s’attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l’actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d’amortissement linéaire doit être appliqué. Des exemples de modes d’amortissement sont notamment :* le mode linéaire,
* le mode dégressif,
* le mode des unités d’œuvre.

Note : Il n’est pas approprié d’avoir recours, pour un actif utilisé dans une activité donnée, à un mode d’amortissement qui est fonction des produits tirés de cette activité. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Durée d’utilité d’un actif (p. ex. usage attendu d’un actif évalué en temps, ou en nombre d'unités d'œuvre ou d'unités similaires, évolution de la demande du marché)
* La valeur résiduelle d’une immobilisation incorporelle est réputée nulle, sauf si une société s’est engagée à racheter l’actif à la fin de sa durée d’utilité ou s’il existe un marché actif pour l’immobilisation incorporelle.
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Coût de l’actif et valeur comptable nette
* Date à laquelle l’actif est prêt à être utilisé

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Limites juridiques ou similaires sur l’usage de l’actif
* Pratique antérieure de l’entité pour les cycles de remplacement de l’actif
* Prix du marché pour des actifs similaires
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer l’amortissement ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les durées d’utilité des immobilisations incorporelles sont identifiées, revues et approuvées avant le traitement.
* Le système calcule l’amortissement en fonction de la durée d’utilité enregistrée.
* Examen du calendrier d’amortissement des immobilisations incorporelles.
* Le rapport sur les changements apportés à la durée d’utilité des immobilisations incorporelles est passé en revue.
* Examen des méthodes d’amortissement.
* La direction examine périodiquement les utilités d’utilité restantes des immobilisations incorporelles.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la charge d’amortissement - Immobilisations incorporelles amortissables (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Immobilisations incorporelles amortissables** |
| **Estimation comptable** | **Valeur comptable des soldes comptabilisés au titre d’accords de concession de services** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRIC 12 - Accords de concession de services** **SIC-29 - Accords de concession de services :** **Informations à fournir** Toute contrepartie reçue par le concessionnaire pour des services de construction ou d’amélioration dans le cadre d’un accord de concession de services doit être comptabilisée comme un actif financier ou une immobilisation incorporelle. Le concessionnaire doit comptabiliser un actif financier dans la mesure où il dispose d’un droit contractuel inconditionnel à recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier aux termes de l’accord de concession de services. Le concessionnaire doit comptabiliser une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de faire payer les usagers du service public (il ne s’agit pas un droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie).  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 6 et 7** de l’interprétation **SIC-29** exigent la présentation d’informations dans les états financiers individuellement pour chaque accord de concession de services à la fois par le concessionnaire et le concédant.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’entité doit appliquer les dispositions de l’**IAS 32**, de l’**IFRS 7** et de l’**IFRS 9** aux accords qui sont comptabilisés en actifs financiers.L’entité doit appliquer les dispositions de l’**IAS 38** aux accords qui sont comptabilisés en immobilisations incorporelles. La méthode retenue dépendra de la nature de l’actif comptabilisé.Le concessionnaire doit comptabiliser les services d’exploitation et les services de construction ou d’amélioration selon l’**IFRS 15**. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Taux d’actualisation
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Termes et conditions des contrats (p. ex. prix et niveaux de performance)
* Informations historiques sur les coûts de remise en état
* Taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Taux de change
* Produits et taux d’inflation anticipé, lors de l’application d’un taux d’actualisation nominal

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
* Prix convenus lors d’opérations sur le marché
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives à complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la valeur comptable des soldes liés à des accords de concession de services ne sont pas appropriées/raisonnables.
* La comptabilisation des accords de concession de services de type « public-privé » par les concessionnaires n’est peut-être pas appropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen de la conformité des méthodes comptables par rapport au référentiel d’information financière applicable.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Examiner l'incidence des accords de concession de services (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Créditeurs** |
| **Estimation comptable** | **Valeur actualisée des créditeurs** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 9 – Instruments financiers****Paragraphes 4.2.1, 5.1.1 et 4.3.3** – Tous les passifs financiers doivent être évalués initialement à leur juste valeur.Une entité doit classer tous les passifs financiers comme étant ultérieurement évalués au coût amorti, sauf si les passifs financiers doivent être évalués à la juste valeur par le biais du résultat net ou si une entité a décidé d’évaluer un passif à la juste valeur par le biais du résultat net. Si un passif financier est évalué ultérieurement au coût amorti, l’entité doit déterminer si le passif contient un dérivé incorporé qui doit être séparé et évalué à la juste valeur par le biais du résultat net (le contrat hôte étant évalué au coût amorti). Le coût amorti d’un passif financier tient compte des remboursements en principal et il est majoré ou diminué du cumul de l’amortissement, calculé selon la méthode du taux d’intérêt effectif, de toute différence entre la valeur initiale du passif financier et sa valeur à l’échéance.Pour les créditeurs à court terme (p. ex. plusieurs comptes fournisseurs), le montant dû n’est peut-être pas différent de façon significative du montant requis selon l’IFRS 9 (de sorte que la direction peut décider d’évaluer ces créditeurs à leur montant dû), en fonction des faits et circonstances. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | L’alinéa **20 (b)** de **l’IFRS 7** exige la présentation dans les états financiers du total des charges d’intérêts (calculées selon la méthode du taux d’intérêt effectif) pour les passifs financiers qui ne sont pas évalués à la juste valeur par le biais du résultat net. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Méthode du taux d’intérêt effectif |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Taux d’actualisation
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Créances en souffrance à la date d’évaluation
* Termes et modalités des contrats (modalités de paiement, etc.)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Cote de crédit
* Taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * Les soldes relatifs aux achats et créditeurs ne sont pas classés, présentés ou communiqués de manière appropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen et approbation des rapprochements avec le grand livre général.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la valeur actualisée des créditeurs (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Charges à payer, provisions et autres passifs**  |
| **Estimation comptable** | **Provisions**  |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 37 - Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels****Paragraphes 36 à 52** - Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l’extinction de l’obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l’information financière (paragr. 36). Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l’extinction d’une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu’il existe des indications objectives suffisantes que ces événements se produiront (paragr. 48). L’IAS 37 explique les dispositions particulières qui devraient être appliquées pour comptabiliser des provisions au titre de contrats déficitaires **(IAS 37.66)** et de restructurations **(IAS 37.70-83)**. Elle précise également qu’aucune provision ne devrait être comptabilisée au titre de pertes d’exploitation futures **(IAS 37.63)**. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 84 à 92** de l’**IAS 37** exigent la présentation de diverses informations dans les états financiers, notamment la valeur comptable à l’ouverture et à la clôture de la période, les mouvements dans le compte de provisions de la période, une description de la nature de l’obligation et de l’échéance attendue des sorties de trésorerie, une indication des incertitudes relatives aux montants ou à l’échéance de ces sorties, les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs (le cas échéant) et le montant de tout remboursement attendu (y compris le montant de tout actif qui a été comptabilités à ce titre). |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Aux termes des **paragraphes 36 à 41** de l’**IAS 37**, les provisions sont généralement évaluées à l’aide des méthodes suivantes : * le résultat individuel le plus probable;
* la moyenne pondérée de tous les résultats possibles (la méthode de la valeur attendue). Cette méthode est sans doute la plus appropriée lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d’éléments similaires, mais elle peut aussi s’appliquer pour évaluer une seule obligation pour laquelle il y a divers résultats possibles.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses utilisées pour évaluer les provisions peuvent différer en fonction de la nature de l’obligation et des circonstances connexes. Voici des exemples d’hypothèses qui sont couramment utilisées dans des circonstances précises :**Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations (IAS 16.16)*** Calendrier et montant des coûts futurs relatifs au démantèlement des immobilisations
* Produits estimatifs de la vente de composantes d’immobilisations corporelles qui ont été démantelées.
* Taux d’actualisation appliqué aux coûts futurs estimatifs

**Provisions associées aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Calendrier et montant prévus des produits de la sous-location de locaux abandonnés
* Projection des indemnités de cessation d’emploi comptabilisées aux termes de l’IAS 19 lors d’une restructuration, notamment les taux de départ volontaire (voir **Passifs au titre des indemnités de cessation d’emploi**)
* Calendrier prévu de cessation des activités lors d’une restructuration

**Provisions pour rappels de produits (exclusion faite des retours ou des remboursements visés par l’IFRS 15)*** Proportion prévue des clients qui vont demander un remboursement ou un échange
* Coûts estimatifs de la mise au rebut ou du transport des produits faisant l’objet d’un rappel

**Provisions pour coûts de garantie*** Volumes prévus de retours
* Coûts de réparation prévus des biens retournés
* Calendrier prévu des retours et si les produits sont encore couverts par la garantie

**Autres provisions** * Coûts attendus pour régler les procès et litiges, et évaluation des probabilités des différents règlements possibles
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses****Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations (IAS 16.16)*** Informations détaillées sur les actifs connexes sur lesquels reposent les estimations des coûts de démantèlement et de remise en état (p. ex. superficie du terrain utilisé pour établir les coûts estimatifs de décontamination)

**Provisions associées aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Informations sur les salaires des employés utilisés pour calculer les indemnités de cessation d’emploi dans une provision pour restructuration
* Paiements de loyers et informations sur les modalités des contrats utilisés pour calculer une provision pour contrats déficitaires visant des locaux abandonnés

**Provisions pour coûts de garantie et rappels de produits** * Données historiques sur les volumes et les prix de vente utilisés pour calculer les obligations au titre des garanties et des rappels

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)****Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations*** Estimations établies par des tierces parties sur les coûts possibles de démantèlement d’une immobilisation corporelle ou de remise en état d’un site

**Provisions associées aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Correspondance avec les employés sur les négociations sur les indemnités de cessation d’emploi (p. ex. modalités de départ)
* Analyse des coûts et types de coûts inclus et exclus du calcul de la provision

**Provisions pour rappels de produits (exclusion faite des retours ou des remboursements visés par l’IFRS 15)*** Comportement des clients par le passé et taux de demande de remboursement ou de remplacement lors du rappel d’un produit
* Coûts historiques de mise au rebut ou de cession des produits rappelés

**Provisions pour coûts de garantie*** Niveaux historiques des retours utilisés pour élaborer les hypothèses à la base du calcul de la provision pour garanties
* Modalités des contrats liées à des obligations de garantie
* Niveau historique des demandes au titre des garanties et des coûts de réparation pendant la période couverte par la garantie

**Autres provisions** * Estimations provenant d’entrepreneurs en construction et d’autres tiers des coûts possibles de réparation et de remise dans leur état original des actifs loués
* Informations citées dans la correspondance avec l’avocat qui ont servi à établir des hypothèses sur l’issue probable des litiges
* Données sur le dénouement par le passé de litiges
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | * Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.
 |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les charges à payer et les provisions ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Existence possible de cas de non-conformité à des textes législatifs et réglementaires qui n’ont pas été identifiés ou traités.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* La direction examine et approuve les charges à payer, les provisions et autres passifs.
* La direction surveille les exigences légales applicables et/ou recrute des conseillers juridiques pour l’aider à faire ce suivi.
* Examen manuel des informations obtenues auprès d’unités d’exploitation pour vérifier l’exhaustivité et exactitude des provisions.
* La direction examine et approuve les estimations liées aux provisions qui se rattachent aux activités de sortie ou de cession.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Obtenir untableau des mouvements et tester les provisions (NCA 540)Obtenir le tableau des mouvements des provisions associées aux activités de cession ou de sortie, et les tester (NCA 540)Obtenir un tableau des mouvements et tester les provisions pour les coûts au titre des garanties (NCA 540) Obtenir un tableau des mouvements et tester la provision pour les rappels de produits (NCA 540) Tester les obligations liées à la mise hors service d’immobilisations (OMHS) (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Charges à payer, provisions et autres passifs** |
| **Estimation comptable** | **Passifs éventuels et actifs éventuels** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 37 - Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels** **Paragraphes 27 à 52** – Un passif éventuel est :* une obligation potentielle résultant d’événements passés et dont l’existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d’un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l’entité; ou
* une obligation actuelle résultant d’événements passés, mais qui n’est pas comptabilisée, car il n’est pas probable qu’une sortie de ressources représentatives d’avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l’obligation, ou le montant de l’obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Un actif éventuel est un actif potentiel résultant d’événements passés et dont l’existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d’un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l’entité.Les passifs éventuels et les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés. Un passif éventuel donne lieu à la présentation d’informations à moins que la probabilité d’une sortie de ressources soit faible. Un actif éventuel donne lieu à la présentation d’informations uniquement si une entrée d’avantages économiques est probable. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Une entité doit fournir, pour chaque catégorie d’actif et de passif éventuel, une estimation de son effet financier **(paragraphes 86 et 89 de l’IAS 37)**, à savoir :* pour les passifs éventuels, la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l’extinction de l’obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l’information financière;
* pour les actifs éventuels, la meilleure estimation des entrées d’avantages économiques probable à la fin de l’exercice. Le **paragraphe 90** de l’**IAS 37** souligne qu’il est important d’éviter de donner des indications trompeuses sur la probabilité de survenance d’un produit dans les informations fournies sur les actifs éventuels.
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Les passifs éventuels et les actifs éventuels sont généralement estimés à l’aide de ce qui suit : * le résultat individuel le plus probable; ou
* la moyenne pondérée de tous les résultats possibles (la méthode de la valeur attendue). Cette méthode est sans doute la plus appropriée lorsque la population est nombreuse et compte des éléments similaires, mais elle peut aussi s’appliquer pour évaluer une seule obligation pour laquelle il y a divers résultats possibles.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses utilisées pour évaluer les passifs et les actifs éventuels peuvent différer en fonction de la nature de l’obligation et des circonstances connexes. Voici des exemples d’hypothèses qui sont couramment utilisées dans des circonstances précises :**Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations (IAS 16.16)*** Calendrier et montant des coûts futurs relatifs au démantèlement des immobilisations
* Produits estimatifs de la vente de composantes d’immobilisations corporelles qui ont été démantelées.
* Taux d’actualisation appliqué aux coûts futurs estimatifs

**Passifs éventuels associés aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Calendrier et montant prévus des produits de la sous-location de locaux abandonnés
* Projection des indemnités de cessation d’emploi comptabilisées aux termes de l’IAS 19 lors d’une restructuration, notamment les taux de départ volontaire (voir **Passifs au titre des indemnités de cessation d’emploi**)
* Calendrier prévu de cessation des activités lors d’une restructuration

**Autres passifs éventuels** * Coûts attendus pour régler les procès et litiges, et évaluation des probabilités des différents règlements possibles
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses****Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations (IAS 16.16)*** Informations détaillées sur les actifs connexes sur lesquels reposent les estimations des coûts de démantèlement et de remise en état (p. ex. superficie du terrain utilisé pour établir les coûts estimatifs de décontamination)

**Passifs éventuels associés aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Informations sur les salaires des employés utilisées pour calculer les indemnités de cessation d’emploi dans une provision pour restructuration
* Paiements de loyers et informations sur les modalités des contrats utilisés pour calculer une provision pour contrats déficitaires visant des locaux abandonnés

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)****Obligations liées à la mise hors service d’immobilisations*** Estimations établies par des tierces parties sur les coûts possibles de démantèlement d’une immobilisation corporelle ou de remise en état d’un site

**Passifs éventuels associés aux activités de sortie ou de cession (y compris les restructurations)*** Correspondance avec les employés sur les négociations sur les indemnités de cessation d’emploi (p., ex. modalités de départ)
* Analyse des coûts et types de coûts inclus et exclus du calcul de la provision

**Autres passifs éventuels** * Estimations provenant d’entrepreneurs en construction et d’autres tiers des coûts possibles de réparation et de remise dans leur état original des actifs loués
* Informations citées dans la correspondance avec l’avocat qui ont servi à établir des hypothèses sur l’issue probable des litiges
* Données sur le dénouement par le passé de litiges
 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les entrées et les sorties d’avantages économiques liés à des actifs ou passifs éventuels ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les passifs et actifs éventuels ne sont pas classés, présentés ou communiqués de manière appropriée.
* Existence possible de cas de non-conformité à des textes législatifs et réglementaires qui n’ont pas été identifiés ou traités.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* La direction examine et approuve les charges à payer, les provisions et autres passifs.
* La direction surveille les exigences légales applicables et/ou recrute des conseillers juridiques pour l’aider à faire ce suivi.
* Examen manuel des informations obtenues auprès d’unités d’exploitation pour vérifier l’exhaustivité et l’exactitude des montants comptabilisés.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les passifs éventuels (NCA 540)Tester les actifs éventuels (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Impôts sur le résultat**  |
| **Estimation comptable** | **Soldes d’impôt exigible et différé soumis à un traitement fiscal incertain** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **Interprétation IFRIC 23 - Incertitude relative aux traitements fiscaux****Paragraphes 9 à 11** – La direction doit déterminer s’il est probable qu’un traitement fiscal incertain sera accepté par l’administration fiscale.Si la direction de l’entité conclut qu’il est probable que l’administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain, l’entité doit déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d’impôt non utilisés ou les taux d’impôt en fonction du traitement fiscal qu’elle applique ou prévoit appliquer dans sa déclaration fiscale.Si la direction de l’entité détermine qu’il n’est pas probable que l’administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain, l’entité doit refléter l’effet de cette incertitude dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d’impôt non utilisés ou des taux d’impôt. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes A4 et A5** de l’IFRIC 23 soulignent les diverses obligations d’information prévues dans d’autres normes (**IAS 1** et **IAS 12**) aux termes desquelles l’entité peut devoir fournir des informations sur les incertitudes relatives aux traitements fiscaux.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | L’IFRIC 23 exige que, pour chaque traitement fiscal incertain, l’effet de cette incertitude soit reflété à l’aide de la méthode, parmi les deux ci-dessous, qui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l’incertitude : * la méthode du montant le plus probable, ou
* la valeur attendue - somme des divers résultats possibles, pondérés en fonction de leur probabilité d’occurrence.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Les hypothèses applicables vont varier en fonction de la nature de chaque incertitude relative à un traitement fiscal, par exemple des hypothèses sur les caractéristiques d’une charge pour laquelle l’entité prévoit demander une déduction ou des hypothèses sur un produit que l’entité ne prévoit pas inclure dans sa déclaration fiscale.
* Probabilités pondérées de chaque dénouement possible
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Données historiques et actuelles sur la comptabilisation des impôts
* Taux d’imposition en vigueur ou pratiquement en vigueur pour chaque administration

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Caractéristiques des règles et réglementations fiscales pour chaque administration (p. ex. admissibilité de certains coûts à titre de déductions des produits imposables)
* Correspondance avec les autorités fiscales sur le traitement fiscal incertain, et communications émises par celles-ci
* Résultats de règlements juridiques ou réglementaires concernant des traitements fiscaux incertains similaires
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer l’effet de certains traitements fiscaux incertains sur le montant de l’impôt exigible et différé ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les indications de positions fiscales incertaines ou les changements apportés à la valeur comptable des estimations des positions fiscales incertaines ne sont pas recensés ni enregistrés avec exactitude.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les positions fiscales incertaines sont examinées.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Évaluer l’effet de traitements fiscaux incertains sur le montant de l’impôt exigible et différé (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Impôts sur le résultat** |
| **Estimation comptable** | **Valeur comptable des actifs d’impôt différé** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 12 - Impôts sur le résultat****Paragraphe 24** - Un actif d’impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles dans la mesure où il est probable qu’un bénéfice imposable, auquel ces différences temporaires déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l’actif d’impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d’un actif ou d’un passif dans une transaction qui a) n’est pas un regroupement d’entreprises; b) au moment de la transaction, n’affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).Les paragraphes **27 à 31** et **34 à 36** contiennent des indications détaillées sur la comptabilisation et l’évaluation des actifs d’impôt différé.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | L’IAS 12 exige la présentation de différentes informations sur les actifs d’impôt différé dans les états financiers, y compris le **paragraphe 82** qui exige d’indiquer le montant d’un actif d’impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :1. l’utilisation de l’actif d’impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par la résorption des différences temporaires imposables existantes;
2. l’entité a subi une perte au cours de la période ou de la période précédente dans le pays dont l’actif d’impôt différé relève.
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Selon l’IAS 12, une entité prépare généralement une analyse détaillée de la configuration et du calendrier des résorptions de différences temporaires existantes. Elle examine notamment des éléments probants objectifs sur la rentabilité future de l’entité (à l’aide de taux d’imposition en vigueur ou pratiquement en vigueur). |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Les bénéfices imposables futurs projetés, notamment les produits et les taux de croissance hypothétiques des produits, les marges projetées, les dépenses en immobilisations et les besoins en fonds de roulement
* Hypothèses relatives aux opportunités de planification fiscale
* Hypothèses relatives au calendrier (par exercice) de la résorption future des différences temporaires imposables et déductibles
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Données historiques et actuelles sur la comptabilisation des impôts, notamment un compte rendu des bénéfices et des pertes imposables et les différences temporaires déductibles cumulées
* Taux d’imposition en vigueur ou pratiquement en vigueur pour chaque administration
* Informations financières sur le coût historique pour les périodes antérieures jusqu’à la période faisant l’objet de la projection
* Taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
* Prix historiques ou autres modalités prévues dans les contrats (p. ex. augmentations en fonction de l’inflation autorisées par le contrat)
* Taux de change pendant la période de projection

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Règles et réglementations fiscales de chaque administration (p. ex. délais pour le report des pertes fiscales)
* Correspondance avec les autorités fiscales sur les traitements fiscaux incertains
* Budget approuvé par la direction
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le montant des impôts différés ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les impôts différés ne sont pas mesurés avec exactitude, enregistrés avec exhaustivité ou évalués de manière appropriée.
* Les actifs d’impôt différé pourraient ne pas être réalisables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen et approbation de la valeur des actifs d’impôt différé.
* La détermination du taux d’imposition appliqué pour calculer les impôts différés est examinée.
* Le rapprochement relatif à l’impôt différé est examiné et approuvé.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Évaluer la comptabilisation d’actifs d’impôt différé (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Comptabilité du preneur – Évaluation initiale et modifications**  |
| **Estimation comptable** | **Obligations locatives et actifs au titre de droits d’utilisation** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 16 - Contrats de location****Paragraphes 26 et 36** - L’obligation locative doit être évaluée à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n’ont pas encore été versés, qui est actualisée à l’aide du taux d’intérêt implicite du contrat de location ou, s’il n’est pas possible de déterminer facilement ce taux, du taux d’emprunt marginal de l’entité.Les paiements de loyers comprennent les paiements fixes (y compris en substance), les paiements de loyers variables qui sont fonction d’un indice ou d’un taux (initialement évalués au moyen de l’indice ou du taux en vigueur à la date de début), les sommes que le preneur s’attend à devoir payer au titre de garanties de valeur résiduelle et le prix d’exercice de l’option d’achat que le preneur a la certitude raisonnable d’exercer.**Paragraphes 23 et 29** – L’actif au titre du droit d’utilisation est évalué initialement au coût et il doit comprendre :* le montant initial de l’obligation locative;
* les paiements de loyers versés à la date de début ou avant cette date, déduction faite des avantages incitatifs à la location reçus;
* les coûts directs initiaux engagés par le preneur;
* une estimation des coûts de démantèlement, d’enlèvement ou de restauration du bien sous-jacent.

(Il faut savoir que les **paragraphes 39 à 46** contiennent des exigences relatives à la nouvelle appréciation des obligations et aux modifications des contrats. Les hypothèses et les données présentées dans le Guide de pratique comme étant pertinentes à l’évaluation initiale de l’obligation locative et de l’actif au titre du droit d’utilisation peuvent aussi être pertinentes pour établir les estimations liées à la réévaluation des obligations locatives et des actifs au titre de droits d’utilisation ou à la comptabilisation de modifications de contrats de location). |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 52 à 60** de l’**IFRS 16** exigent la présentation de diverses informations dans les états financiers sur les obligations locatives et les actifs au titre de droits d’utilisation.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Pour calculer la valeur actualisée des paiements de loyers minimums, les entités appliquent un modèle fondé sur les éléments suivants : * les paiements de loyers fixes et variables;
* la durée du contrat (y compris toutes les options de prolongation que le preneur a la certitude raisonnable d’exercer et toutes les options de résiliation que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer);
* le montant estimatif des garanties de valeur résiduelle;
* toute pénalité prévue relative à la résiliation du contrat;
* le prix d’exercice des options d’achat (s’il existe une certitude raisonnable de son exercice);
* le taux d’actualisation (taux d’intérêt implicite du contrat de location ou taux d’emprunt marginal);
* lorsqu’un contrat contient une ou plusieurs autres composantes non locatives, la contrepartie doit être répartie entre toutes les composantes du contrat sur la base de leur prix distinct relatif de la composante et du prix distinct de l’ensemble des composantes non locatives.
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Les hypothèses posées pour déterminer s’il existe une certitude raisonnable que des options de prolongation ou de résiliation seront exercées (ou non) qui tiennent compte de la réalité économique élargie du contrat et des pénalités prévues (p. ex. le niveau prévu d’améliorations locatives importantes apportées pendant la durée du contrat de location ou les frais de négociation, de déménagement ou de restauration associés à la résiliation du contrat)
* Taux d’actualisation (taux d’intérêt implicite du contrat ou taux d’emprunt marginal)
* Les sommes que le preneur s’attend à devoir payer au titre de garanties de valeur résiduelle
* Les hypothèses utilisées pour déterminer les prix de vente distincts non observables des composantes locatives et non locatives à la date de passation
* Les coûts estimatifs de démantèlement ou de restauration
* Le taux d’emprunt marginal de l’entité, ajusté de manière à refléter le taux d’intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, des fonds nécessaires pour se procurer un bien de valeur similaire dans un environnement économique similaire
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Termes et modalités des contrats, notamment :
* informations détaillées sur la période de location, y compris les périodes couvertes par des options de prolongation et de résiliation;
* les modalités des paiements fixes et variables;
* les indices ou taux utilisés pour évaluer les paiements de loyers variables;
* les avantages incitatifs à la location à recevoir;
* le prix d’exercice des options d’achat;
* les pénalités relatives à la résiliation et la réalité économique élargie du contrat.

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Les périodes de résiliation et de prolongation prévues dans le contrat de location
* Les données du marché ou d’autres données utilisées pour calculer les sommes à payer au titre des garanties de valeur résiduelle
* Les données du marché ou d’autres données utilisées pour évaluer la probabilité d’exercice des options de prolongation, de résiliation ou d’achat
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le prix distinct relatif lors de la répartition de la contrepartie entre les composantes des contrats de location ne sont pas appropriées.
* Les paiements de loyers utilisés pour calculer la valeur actualisée de la somme des paiements de loyers ne sont pas exhaustifs ni exacts.
* Les garanties de valeur résiduelle utilisées pour calculer la valeur actualisée de la somme des paiements de loyers ne sont pas exhaustives ni exactes.
* Taux d’actualisation utilisé par l’entité pour calculer la valeur actualisée des paiements de loyers n’est pas approprié.
* La valeur actualisée des paiements de loyers comporte des inexactitudes et est fondée sur la date de début.
* Les hypothèses posées pour satisfaire aux exigences en matière d’informations à fournir de l’IFRS 16 ne sont pas raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* L’évaluation initiale des obligations locatives et des actifs au titre de droits d’utilisation est passée en revue.
* Les coûts estimatifs de démantèlement, d’enlèvement et de restauration sont passés en revue.
* Le taux d’intérêt appliqué pour actualiser les paiements de loyers lors du calcul de l’obligation locative est passé en revue.
* Les modifications apportées aux contrats de location sont passées en revue et approuvées par le preneur.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester l’évaluation et la comptabilisation initiale – Comptabilité du preneur (NCA 540)Tester l’évaluation ultérieure — Comptabilité du preneur (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Prestations de retraite, avantages complémentaires de retraite et autres avantages** |
| **Estimation comptable** | **Valeur actualisée de l’obligation au titre des prestations définies** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 19 – Avantages du personnel** **Paragraphe 8** –La valeur actualisée de l’obligation au titre de prestations définies est la valeur actualisée, sans déduction des actifs du régime, des paiements futurs qui devraient être nécessaires pour régler l’obligation résultant des services rendus par les membres du personnel pendant la période considérée et les périodes antérieures.  |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 135 à 150** de l’**IAS 19** exigent la présentation d’un certain nombre d’informations dans les états financiers, notamment :* Les hypothèses actuarielles importantes qui ont été utilisées pour déterminer la valeur actualisée de l’obligation au titre des prestations définies;
* Une analyse de sensibilité pour chaque hypothèse actuarielle importante;
* Les méthodes et hypothèses utilisées aux fins de la préparation de l’analyse de sensibilité, les limites de ces méthodes et hypothèses, et les changements apportés par rapport à la période précédente.
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Le **paragraphe 67** de l’**IAS 19** exige l’utilisation de la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés**.**Le **paragraphe 70** exige que, pour déterminer la valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies et le coût correspondant des services rendus au cours de la période et le coût des services passés, l’entité rattache les droits à prestations aux périodes de service selon la formule de calcul des prestations établie par le régime ou de manière linéaire sur l’intervalle si les services rendus au cours des années les plus tardives aboutissent à un niveau de droits à prestations significativement supérieur à celui des premières années.Les **paragraphes 80, 81, 83 et 87** précisent les méthodes qui doivent être appliquées pour déterminer les hypothèses financières, les hypothèses portant sur la mortalité, le taux d’actualisation et la base générale d’évaluation de l’obligation au titre des prestations définies.  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Principales hypothèses démographiques :* Mortalité
* Taux de roulement du personnel, d’invalidité et de retraite anticipée
* Proportion des participants au régime ayant des personnes à charge qui auront droit aux prestations
* Proportion des participants au régime qui choisiront chacune des options de paiement offertes en vertu des dispositions du régime
* Taux de demandes d’indemnisation en vertu de régimes d’assistance médicale

Principales hypothèses financières :* Taux utilisé pour actualiser l’obligation et le plafond de l’actif (lorsqu’il y a un excédent)
* Niveaux des coûts des prestations, exclusion faite des coûts des prestations assumés par les membres du personnel, et les salaires futurs
* Dans le cas de l’assistance médicale, les coûts médicaux futurs, y compris les coûts d’administration des demandes
* Impôts à payer par le régime sur les cotisations relatives aux services rendus avant la date de clôture ou sur les prestations qui en résultent
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Données sur les salaires et les cotisations au régime de retraite des membres du personnel
* Données du recensement sur les membres du personnel, notamment dates de naissance et dates d’emploi auprès de l’entité
* Modalités des prestations de retraite prévues dans les contrats d’emploi
* Données à l’appui des prestations versées au cours de la période

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données utilisées pour établir le taux d’actualisation (p. ex. coefficients bêta, taux sans risque, primes de risque sur capitaux propres)
* Données incluses dans le rapport actuariel comme base pour sélectionner les hypothèses importantes (p. ex. les tables d’espérance de vie par cohortes utilisées pour établir les hypothèses relatives à la mortalité) et effectuer une analyse de sensibilité
* Données macroéconomiques, notamment les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées dans les évaluations actuarielles ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les données déterminantes sur les avantages pour les participants ne sont pas enregistrées de manière exhaustive ou exacte dans les registres permanents des avantages.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen et analyse des données sur les participants fournies à l’actuaire.
* Examen manuel des hypothèses relatives au régime de retraite du rapport actuariel.
* Revue des gains et pertes actuariels pour vérifier que le traitement comptable est approprié.
 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies (NCA 540)Tester les données sur les employés utilisées par l’actuaire |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entitéet son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Prestations de retraite, avantages complémentaires de retraite et autres avantages** |
| **Estimation comptable** | **Passifs au titre des indemnités de cessation d’emploi** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 19 – Avantages du personnel** **Paragraphes 165 à 170**Un passif et une charge au titre des indemnités de cessation d’emploi doivent être comptabilisés à la première des dates suivantes :* la date où l’entité ne peut plus retirer son offre d’indemnités;
* la date où l’entité comptabilise les coûts d’une restructuration entrant dans le champ d’application d’IAS 37 et prévoyant le paiement de telles indemnités.

Les indemnités de cessation d’emploi doivent être évaluées en fonction de la nature de l’avantage du personnel dont il s’agit. Les indemnités de cessation d’emploi qui sont une amélioration des avantages postérieurs à l’emploi sont comptabilisées comme des avantages postérieurs à l’emploi. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les IFRS ne prévoient aucune obligation d’information particulière. Cependant, l’**IAS 1** exige la divulgation d'informations concernant les charges liées aux avantages du personnel et l’**IAS 24** exige de fournir des informations sur les indemnités de cessation d'emploi. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | La méthode appliquée dépend des caractéristiques des indemnités de cessation d’emploi.Si le règlement intégral des indemnités de cessation d’emploi est attendu dans les douze mois qui suivent la date de clôture de l’exercice où elles ont été comptabilisées, les indemnités doivent être comptabilisées comme des avantages du personnel à court terme, conformément au **paragraphe 11** de l’**IAS 19**. Autrement, les indemnités de cessation d’emploi doivent être comptabilisées comme d’autres avantages à long terme, conformément aux **paragraphes 155 à 166** de l’**IAS 19**. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses retenues dépendent des caractéristiques particulières des indemnités de cessation d’emploi, mais elles peuvent comprendre : * Taux d’acceptation des offres de départ volontaire
* Taux d’actualisation utilisé pour calculer la provision pour indemnités de départ volontaire, lorsque l’incidence de l’actualisation est importante
* Les hypothèses relatives aux bonifications des prestations de retraite offertes en échange de l’acceptation de la fin du contrat de travail (parfois auditées lors des travaux visant la valeur actualisée totale des obligations au titre des prestations définies)
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Salaires des employés et autres données utilisées pour calculer la provision pour indemnités de départ volontaire
* Données du recensement ou données démographiques utilisées pour calculer les améliorations des avantages de retraite

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Correspondance avec les employés au sujet des négociations sur les indemnités de cessation d’emploi (p. ex. détails sur les modalités)
* Données utilisées pour établir le taux d’actualisation (p. ex. coefficients bêta, taux sans risque, primes de risque sur capitaux propres)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les indemnités de cessation d’emploi (y compris les paiements forfaitaires/montants versés une seule fois) ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les indemnités de cessation d’emploi (y compris les paiements forfaitaires /montants versés une seule fois) ne sont pas autorisées, ne se sont pas produites ou n’ont pas été recensées et/ou enregistrées de manière exhaustive.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Revue du calcul du passif au titre des autres avantages postérieurs à l’emploi.
* Comparaison entre les paiements des indemnités attendus et les paiements réellement effectués.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Obtenir l’analyse détaillée et tester les passifs au titre des indemnités de cessation d’emploi (NCA 540)  |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Prestations de retraite, avantages complémentaires de retraite et autres avantages**  |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur des actifs au titre des régimes à prestations définies** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 19 – Avantages du personnel** **Paragraphes 113 à 115** – Les actifs d’un régime sont évalués à la juste valeur conformément aux dispositions de l’IFRS 13. Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l’entité présentant l’information financière ainsi que les instruments financiers non transférables émis par l’entité et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont réduits de tous passifs du fonds qui ne se rapportent pas aux avantages du personnel, par exemple, les fournisseurs et autres dettes et les passifs découlant d’instruments financiers dérivés.Lorsque les actifs du régime incluent des contrats d’assurance éligibles correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou partie des prestations payables selon le régime, il est considéré que la juste valeur de ces contrats d’assurance est la valeur actualisée des obligations correspondantes (sous réserve de toute diminution requise si les montants à recevoir en vertu des contrats d’assurance ne sont pas totalement recouvrables). |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | **Les paragraphes 135 à 150** de l’IAS 19 exigent la présentation de différentes informations dans les états financiers, notamment :* Ventilation des actifs du régime entre différentes catégories fondées sur la nature de ces actifs et les risques qui s’y rattachent, et, pour chaque catégorie d’actifs du régime, établir une distinction entre ceux qui sont cotés sur un marché actif et ceux qui ne le sont pas.
* Les instruments financiers transférables de l’entité elle-même qui sont détenus à titre d’actifs du régime et la juste valeur des actifs du régime qui sont des biens immobiliers occupés par l’entité ou d’autres actifs utilisés par celle-ci.
 |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts

Lorsqu’une entité possède un régime à prestations définies qui présente un excédent, elle doit évaluer l’actif net au titre des prestations définies au plus faible des deux montants suivants : l’excédent du régime et le plafond de l’actif (déterminé par application du taux d’actualisation utilisé pour évaluer les obligations au titre des prestations définies). |

|  |  |
| --- | --- |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses appliquées dépendront de la nature et des caractéristiques de l’actif, mais elles peuvent inclure :* Les flux de trésorerie futurs projetés
* Les taux d’actualisation
* Les hypothèses visant établir l’écart de crédit/le risque
* Les attentes relatives à la volatilité future des prix
* Les hypothèses relatives à l’évaluation d’entités comparables (p. ex. évaluation de l’entreprise par les multiples) utilisées pour les estimations en juste valeur
* Les hypothèses liées à l’impôt
 |
| **Types de données couramment appliquées** | Les données utilisées dépendront du type de l’actif, mais peuvent inclure : **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Termes et modalités contractuelles de l’instrument
* Cotes de crédit
* Taux de change
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
* Données macroéconomiques, notamment les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Lors de l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie notamment le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la valeur des actifs au titre du régime de retraite ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les actifs au titre du régime de retraite ne sont pas enregistrés de manière exhaustive et exacte.
* Les pertes et les gains actuariels sur les actifs au titre du régime de retraite ne sont pas comptabilisés, présentés ou communiqués de manière appropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Le caractère raisonnable des placements au titre du régime de retraite est vérifié.
* La direction passe en revue les activités de placement au titre du régime de retraite pour confirmer que les politiques à cet égard sont respectées.
* La direction examine les évaluations par des tiers des actifs des régimes de retraite.
 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la juste valeur des actifs d’un régime à prestations définies (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|   |
| --- |
| **Capital social et autres comptes de capitaux propres** |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur des actifs à distribuer comme dividendes autres qu’en trésorerie aux propriétaires** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRIC 17 - Distributions d’actifs hors trésorerie aux propriétaires****Paragraphes 11 et 12** – Les engagements de distribuer des actifs hors trésorerie aux propriétaires d’une entité, au titre de dividendes, doivent être évalués à la juste valeur des actifs à distribuer.Si une entité donne à ses propriétaires le choix de recevoir soit un actif hors trésorerie, soit l’équivalent en trésorerie, l’entité doit estimer le dividende à payer en prenant en compte à la fois la juste valeur de chaque solution et la probabilité que les propriétaires choisissent l’une ou l’autre solution. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 15 à 17** del’interprétation **IFRIC 17** prévoient diverses exigences relatives à la présentation et aux informations à fournir dans les états financiers, notamment sur la nature, la valeur comptable et la juste valeur de l’actif à distribuer si, après la fin de la période de présentation de l'information financière, mais avant que la publication des états financiers soit autorisée, une entité déclare un dividende consistant à distribuer un actif hors trésorerie.Il faut aussi présenter les informations pertinentes sur la juste valeur qui sont prévues dans l’IFRS 13 dans la mesure applicable selon la nature de l’actif à distribuer. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses varieront en fonction du type d’actif hors trésorerie distribué, mais elles peuvent inclure :* Rapports d’un expert externe en évaluation sur la valeur des actifs
* Hypothèses utilisées dans les modèles d’actualisation des flux de trésorerie, comme les flux de trésorerie futurs projetés (y compris les produits et les taux de croissance des produits, les marges projetées, les dépenses en immobilisations et les besoins en fonds de roulement)
* Taux d’actualisation
* Hypothèses liées aux impôts
 |
| **Types de données couramment appliquées** | Les données utilisées varieront en fonction du type d’actif hors trésorerie distribué, mais elles peuvent inclure :**Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités contractuelles de la déclaration d’un dividende
* Taux de change
* Données macroéconomiques, notamment les taux d’intérêt ou d’inflation provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la juste valeur des actifs à distribuer comme dividendes autres qu’en trésorerie aux propriétaires ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les opérations et les soldes relatifs aux dividendes ne sont pas autorisés, exhaustifs, exacts ou enregistrés dans la bonne période.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Approbation de la déclaration d’un dividende
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les dividendes payés et à payer (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, y compris les actifs et les passifs sur contrat** |
| **Estimation comptable** | **Évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie (degré d’avancement) en vue de comptabiliser les produits liés aux obligations de prestations remplies progressivement** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients****Paragraphes 35 à 45 -** Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, les produits des activités ordinaires connexes sont comptabilisés progressivement en évaluant la mesure dans laquelle l’obligation est remplie (le degré d’avancement). L’évaluation du degré d’avancement a pour objectif de refléter la progression du transfert par l’entité du contrôle des biens ou des services promis au client (c’est-à-dire la mesure dans laquelle l’obligation de prestation est remplie). |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Le **paragraphe 124** de l’**IFRS 15** exige la présentation d’informations sur les méthodes utilisées pour comptabiliser les produits des activités ordinaires et des explications sur les raisons pour lesquelles ces méthodes reflètent fidèlement la fourniture des biens ou des services.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | Le **paragraphe 41** de l’**IFRS 15** indique que les méthodes appropriées pour évaluer le degré d’avancement sont fondées soit sur les extrants, soit sur les intrants.Selon les méthodes fondées sur les extrants, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base d'évaluations directes de la valeur qu'ont pour le client les biens ou les services fournis jusqu'à la date considérée par rapport aux biens ou aux services promis dans le contrat qu'il reste à fournir. Ces méthodes comprennent notamment le recensement des prestations exécutées jusqu'à la date considérée, l'évaluation des résultats atteints, l'évaluation des étapes importantes franchies, l'estimation du temps écoulé ou le calcul du nombre d'unités produites ou livrées.Selon les méthodes fondées sur les intrants, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base des efforts ou des intrants déjà investis par l'entité pour remplir une obligation de prestation. Les intrants utilisés peuvent comprendre les ressources consommées, les heures de travail effectuées, les coûts engagés, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées, par rapport au total des intrants que l’entité s’attend à utiliser pour remplir entièrement une obligation de prestation. **[IFRS15.B14-B19]**  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Hypothèses liées aux extrants pour estimer le degré d’avancement pour remplir entièrement une obligation de prestation
* Total projeté des intrants pour remplir l’obligation de prestation
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Termes et modalités des contrats, y compris le prix de la transaction et les contreparties variables

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coût réel des ressources consommées, heures de travail effectuées, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées pour remplir l’obligation de prestation
* Données réelles utilisées pour appliquer les méthodes fondées sur les extrants, comme le nombre et les résultats des examens et des évaluations
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les produits des activités ordinaires selon un modèle d’évaluation du degré d’avancement ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Comptabilisation des produits des activités ordinaires – les calculs des produits comptabilisés progressivement sont préparés et passés en revue.
* Comptabilisation des produits des activités ordinaires – la direction examine les prévisions utilisées pour estimer la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie (degré d’avancement).
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, y compris les actifs et les passifs sur contrat** |
| **Estimation comptable** | **Détermination du prix de transaction – Comptabilisation des produits tirés de contrats assortis de contreparties non standards (y compris les passifs sur contrat connexes)**  |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients** **Paragraphes 47 à 72** -La nature, le calendrier et le montant de la contrepartie promise par le client ont une incidence sur l’estimation du prix de transaction. Lorsqu’elle détermine le prix de transaction, l’entité tient compte de l’effet de tous les éléments suivants :* contrepartie variable;
* limitation des estimations de contrepartie variable;
* existence d’une composante financement importante dans le contrat;
* contrepartie autre qu’en trésorerie;
* contrepartie payable au client.
 |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les informations à fournir dans les états financiers, aux termes du **paragraphe 126** de l’**IFRS 15** portent sur les méthodes, les données d’entrée et les hypothèses utilisées pour déterminer le prix de transaction.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** *Note – Selon la nature de la contrepartie autre qu’en trésorerie reçue, se reporter à d’autres estimations comptables présentées dans ce Guide de pratique pour estimer la juste valeur de la contrepartie.* | L’IFRS 15 prescrit les méthodes suivantes pour déterminer le prix de transaction : **Contrepartie variable** * La valeur attendue
* Le montant le plus probable

**Composante financement importante** * Le montant de la contrepartie promise doit être ajusté pour tenir compte des effets de la valeur temps de l’argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat procure au client ou à l’entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client.

**Contrepartie autre qu’en trésorerie*** Évaluation à la juste valeur, selon l’IFRS 13 – *Évaluation de la juste valeur*
* Évaluation par référence au prix de vente spécifique des biens ou des services promis au client si la juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable

**Contrepartie payable au client*** Les méthodes utilisées pour estimer une contrepartie variable (valeur attendue ou montant le plus probable) lorsque la contrepartie comprend un montant variable.

Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Hypothèses utilisées pour la détermination du prix de transaction, p. ex. évaluation des rabais sur volume prévus, des remises et des primes de rendement, évaluation des remboursements et crédits probables et évaluation des droits abandonnées dans des programmes incitatifs, etc.
* Hypothèses utilisées pour apprécier si une limitation s’applique à l’estimation d’une contrepartie variable
* Taux d’actualisation appliqué pour déterminer la valeur temps de l’argent en vue d’ajuster la contrepartie promise si le contrat contient une composante financement importante
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Termes et conditions des contrats, notamment le prix de transaction et les contreparties variables
* Montants facturés non réglés à la date d’évaluation

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Prix de vente distincts observables à la date de passation pour des biens ou des services similaires
* Conditions du marché
* Facteurs propres à l’entité et informations sur le client ou la catégorie de clients
* Taux d’intérêt du marché offert à l’entité
* Cotes de crédit
* Données sur toute sûreté ou garantie offerte par le client pour une composante financement importante
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer la contrepartie variable ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les calculs à l’appui de l’estimation de la contrepartie variable ne sont pas exacts.
* Une limitation de l’estimation de la contrepartie variable n’est pas correctement constatée ou identifiée lors de la détermination du prix de transaction global.
* Une composante financement importante dans un contrat n’est pas identifiée.
* La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les produits au titre des redevances ne sont pas appropriées/raisonnables.
* La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les ajustements au prix de transaction et les charges à payer au titre des retours sur ventes, des remises, des rabais et autres provisions, ou les autres engagements et éventualités ne sont pas appropriées/raisonnables (passifs sur contrat).
* Les calculs à l’appui de l’estimation des ajustements de prix et des charges à payer au titre des retours sur ventes, des remises, des rabais et autres provisions, ou les autres engagements et éventualités ne sont pas exacts.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Détermination du prix de transaction – revue des estimations initiales de la contrepartie variable.
* Détermination du prix de transaction – revue des composantes financement importantes.
* Détermination du prix de transaction – revue de la contrepartie payée à un client.
* Produits liés aux licences – revue et approbation du modèle comptable appliqué.
* Passif sur contrat – la direction revoit et approuve la provision pour rabais.
* Passif sur contrat – la direction revoit les soldes des programmes incitatifs pour les clients.
* Passif sur contrat – les soldes de produits différés sont passés en revue.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou une série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)Tester les opérations génératrices de produits provenant de redevances (NCA 540)Tester les passifs sur contrat — Soldes de la contrepartie variable (p. ex., remises, rabais, droit de retour) (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, y compris les actifs et les passifs sur contrat** |
| **Estimation comptable** | **Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation – Comptabilisation des produits ordinaires tirés de contrats contenant des obligations de prestation multiples (ou une série de biens ou de services distincts qui représentent une seule et même obligation de prestation pour laquelle la contrepartie promise consiste en des montants variables)**  |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients** **Paragraphes 73 à 86** – Lorsqu’un contrat contient des obligations de prestation multiples, une entité doit répartir le prix de transaction entre chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) en y affectant un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l’entité s’attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les informations à fournir dans les états financiers, selon le **paragraphe 126** de l’**IFRS 15** portent sur les méthodes, les données d’entrée et les hypothèses utilisées pour effectuer la détermination du prix de transaction, puis la répartition du prix de transaction, notamment estimer les prix de vente spécifiques des biens ou services promis, et affecter les remises et la contrepartie variable à une partie spécifique du contrat.  |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | L’IFRS 15 exige l’application de la méthode fondée sur le prix de vente spécifique pour répartir le prix de transaction et prévoit les exceptions suivantes : * Répartition d’une remise (la méthode de répartition proportionnelle entre toutes les obligations de prestation prévues, sauf lorsqu’il y a des éléments observables qui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu’à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l’ensemble d’entre elles.
* Répartition d’une contrepartie qui consiste en des montants variables (affectation de la contrepartie à l’intégralité ou à une partie spécifique du contrat, selon les modalités du contrat).

L’IFRS 15 présente des méthodes adaptées pour estimer le prix de vente spécifique d’un bien ou d’un service, notamment (l’utilisation d’une combinaison de méthodes est aussi autorisée) :* Méthode de l’évaluation du marché avec ajustement
* Méthode du coût attendu plus marge
* Méthode résiduelle
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Les hypothèses utilisées pour déterminer le prix de vente spécifique non observable pour un bien ou un service distinct à la date de passation du contrat
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités et conditions du contrat, notamment le prix de transaction et les contreparties variables

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Prix de vente spécifique observable pour un bien ou un service similaire à la date de passation du contrat, ajusté de manière appropriée pour refléter les conditions du marché, les facteurs propres à l’entité et les informations sur le client ou une catégorie de clients
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le prix de vente spécifique ne sont pas appropriées/raisonnables.
* L’affectation du prix de transaction à une ou plusieurs obligations de prestation n’est pas appropriée ou exacte.
* Les prix de transaction qui dépassent la somme des prix de vente spécifiques ne sont pas identifiés ni comptabilisés correctement.
* Les hypothèses établies pour satisfaire aux exigences en matière d’informations à fournir de l’IFRS 15 ne sont pas raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Affectation du prix de transaction aux obligations de prestation – revue de l’affectation du prix de transaction aux obligations de prestation.
* Affectation du prix de transaction aux obligations de prestation – revue des prix de vente spécifiques estimatifs.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester le prix de vente spécifique (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, y compris les actifs et les passifs sur contrat** |
| **Estimation comptable** | **Valeur comptable des coûts engagés pour obtenir et exécuter des contrats** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients****Paragraphes 91 à 104** – Un actif doit être comptabilisé pour les coûts ci-après lorsque certains critères sont satisfaits : * les coûts marginaux d’obtention d’un contrat avec un client;
* les coûts engagés pour l’exécution d’un contrat (autres que ceux qui entrent dans le champ d’application d’autres normes).

Note – La direction devra peut-être établir des estimations dans un certain nombre de secteurs, notamment :* Affectation des coûts aux contrats
* Périodes d’amortissement
* Recouvrabilité des coûts
 |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les informations à fournir dans les états financiers, selon le **paragraphe 127** de l’**IFRS 15** se rapportent aux jugements et aux méthodes liées aux coûts d’obtention ou d’exécution d’un contrat conclu avec un client qui sont comptabilisés en tant qu’actifs. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | La méthode utilisée pour comptabiliser et évaluer les coûts d’un contrat peut varier en fonction de la nature de la dépense.Un actif comptabilisé au titre des coûts d’obtention ou d’exécution d’un contrat conclu avec un client doit être amorti sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou services au client. Lorsque l’entité doit comptabiliser une perte de valeur, elle applique les dispositions connexes de la norme appliquée initialement pour comptabiliser l’actif (p. ex. IAS 2). Pour le reste des actifs (qui n’entrent pas dans le champ d’application d’une autre norme), la norme **IAS 36 – Dépréciation d’actifs** doit être appliquée. |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Affectation des coûts qui sont directement liés au contrat ou aux activités du contrat, autres que les coûts directs de main-d’œuvre et de matières premières
* Périodes d’amortissement
* Hypothèses relatives à la recouvrabilité des coûts, comme les flux de trésorerie futurs projetés générés par le contrat conclu avec le client
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Coûts cumulés par type et code de service ou centre de coût approprié
* Coût de l’actif ou valeur comptable nette

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Modalités des contrats conclus avec les clients
* Marges historiques générées par des contrats similaires
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les coûts liés aux contrats ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Des coûts qui ne sont pas liés à l’obtention ou l’exécution de contrats ont été comptabilisés en tant qu’actifs.
* La détermination de la période et de la méthode d’amortissement pour les coûts différés liés à des contrats n’est pas appropriée.
* Les indications de changement dans la valeur comptable d’un actif ne sont pas identifiées correctement et en temps voulu - coûts différés liés à des contrats.
* La charge au titre de la perte de valeur n’est pas exhaustive, exacte, enregistrée dans la bonne période, ou elle est enregistrée en double - coûts différés liés à des contrats.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* La comptabilisation des coûts liés à des contrats en tant qu’actifs est passée en revue.
* Revue de l’amortissement des coûts liés à des contrats comptabilisés en tant qu’actifs.
* Évaluation des coûts liés à des contrats comptabilisés en tant qu’actifs en vue de déterminer s’il y a une perte de valeur.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les actifs sur contrat – Valeur comptable des coûts engagés pour l’obtention et l’exécution de contrats et autres coûts de contrat différés (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Charge salariale** |
| **Estimation comptable** | **Passifs au titre des coûts attendus des plans d'intéressement et programmes de primes** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 19 - Avantages du personnel** **Paragraphes 19 à 24** – Un passif doit être comptabilisé pour les coûts attendus des paiements à effectuer au titre des plans d’intéressement et des programmes de primes si, et seulement si :a. l’entité a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d’effectuer ces paiements du fait d’événements passés; b. une estimation fiable de l’obligation peut être effectuée. Une obligation actuelle existe si, et seulement si, l’entité n’a pas d’autre solution réaliste que d’effectuer les paiements. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les IFRS ne prévoient aucune exigence particulière en matière d’informations à fournir, même si l’**IAS 1** exige des obligations d’informations concernant les charges liées aux avantages du personnel et l’**IAS 24** exige la communication d’informations sur les avantages du personnel à court terme. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’IAS 19 ne prescrit pas de méthodes particulières pour évaluer le coût attendu des paiements à effectuer au titre de plans d’intéressement et programmes de primes. Les modèles choisis dépendront des modalités des plans et programmes. Elles peuvent reposer sur un pourcentage des bénéfices, sur un multiple des salaires des employés ou un pourcentage des salaires des employés.  |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Proportion des salaires que l’entité s’attend à payer
* Taux de roulement du personnel
* Hypothèses relatives à l’annulation des droits à l’intéressement par déchéance pour les employés qui quittent l’entité
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités et conditions des contrats au titre des plans d’intéressement et des programmes de primes
* Informations détaillées sur les employés qui ont droit à des primes
* Données sur les résultats financiers et non financiers de l’entité
* Données sur les salaires des employés

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données historiques sur les paiements au titre des primes
* Données historiques sur le roulement du personnel
* Budget approuvé par la direction (p. ex. comme base pour évaluer la probabilité d’atteinte des objectifs)
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer le montant des primes, des commissions et autres incitatifs versés ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen manuel des primes et des commissions versées pour vérifier leur exhaustivité et leur exactitude.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les passifs pour le coût attendu des paiements à effectuer au titre des plans d’intéressement et programmes de primes (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Charge salariale**  |
| **Estimation comptable** | **Passifs au titre des coûts attendus des droits à des absences de courte durée rémunérées qui sont cumulables** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IAS 19 - Avantages du personnel** **Paragraphes 13 à 18** – Le passif au titre des absences de courte durée cumulables prenant la forme d’absences rémunérées doit être comptabilisé : * dans le cas où les droits à absences rémunérées sont cumulables, lorsque les membres du personnel rendent les services qui leur donnent droit à de nouvelles absences rémunérées futures;
* dans le cas où les droits à absences rémunérées sont non cumulables, lorsque les absences se produisent.
 |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les IFRS ne prévoient aucune exigence particulière en matière d’informations à fournir, même si l’**IAS 1** exige des obligations d’informations concernant les charges liées aux avantages du personnel et l’**IAS 24** exige la communication d’informations sur les avantages du personnel à court terme. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | L’IAS 19 exige que le coût attendu des absences rémunérées cumulables soit évalué comme étant le montant supplémentaire que l’entité s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la date de clôture (c’est-à-dire les paiements supplémentaires qui sont susceptibles d'être à effectuer du seul fait que l'avantage est cumulable). |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Les hypothèses liées aux droits non acquis qui n’ont pas été utilisés par les employés ayant quitté l’entité
* Taux de roulement du personnel prévu
* Taux prévu de la rémunération future
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Informations sur les employés ayant des droits à absences rémunérées cumulables
* Nombre d’heures ou de jours de congés rémunérés accumulés à la clôture

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données historiques sur la rémunération
* Proportion historique des droits non acquis qui n’ont pas été utilisés par les employés ayant quitté l’entité
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris tout modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les charges à payer au titre des congés accumulés ne sont pas appropriées/raisonnables.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen manuel et approbation des passifs au titre des absences à court terme rémunérées qui sont cumulables.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les passifs au titre du coût attendu des absences de courte durée rémunérées qui sont cumulables (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Charge au titre de la rémunération à base d’actions** |
| **Estimation comptable** | **Charge au titre de la rémunération à base d’actions** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 2 - Paiement fondé sur des actions****Paragraphes 10 et 30** - Les biens ou les services reçus dans le cadre de transactions dont le paiement est fondé sur des actions et l'augmentation de capitaux propres ou des passifs qui en est la contrepartie doivent être évalués à la juste valeur des biens ou services reçus.L’IFRS 2 définit la juste valeur comme suit : « Montant pour lequel un actif pourrait être échangé, un passif éteint, ou un instrument de capitaux propres attribué entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale ». L’évaluation de transactions dont le paiement est fondé sur des actions ne fait pas partie du champ d’application de l’IFRS 13. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Les **paragraphes 44 à 52** de l’**IFRS 2** exige la présentation dans les états financiers de diverses informations, notamment une description de chaque type d’accord de paiement fondé sur des actions existant à un moment donné pendant la période, y compris les termes et conditions généraux de cet accord, tels que les dispositions d’acquisition des droits, l’échéance la plus éloignée des options attribuées, et le mode de règlement (en trésorerie ou en instruments de capitaux propres). |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées**  | L’IFRS 2 exige que la juste valeur des biens ou services reçus par une entité soit évaluée directement (méthode directe). S’il n’est pas possible d’établir la juste valeur de manière fiable, la valeur des biens et services est évaluée par référence à la juste valeur d’instruments de capitaux propres reçus en contrepartie (méthode indirecte).Le modèle le plus souvent utilisé pour évaluer les options est la formule Black-Scholes. Parmi les autres modèles utilisés, il y a le modèle binomial et la simulation de Monte-Carlo.Toutes les conditions d'acquisition des droits liées au marché ou toutes les conditions accessoires à l’acquisition de droits associées aux attributions doivent être prises en compte pour déterminer la juste valeur à la date d’attribution de l’attribution reçue.Pour calculer la charge au titre des paiements fondés sur des actions de chaque période (c’est-à-dire estimer le nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue), il faut tenir compte des conditions d'acquisition de droits qui sont des conditions de service ou de prestation (autres que des conditions de marché). |
| **Hypothèses couramment appliquées** | * Hypothèses relatives à la nature du bien ou du service reçu (méthode directe)
* Hypothèses relatives à la juste valeur des attributions (méthode indirecte) :
* durée de vie attendue des options;
* volatilité attendue du prix des actions sous-jacentes;
* dividendes attendus des actions sous-jacentes;
* taux d’intérêt sans risque pour la durée de vie de l’option.
* Hypothèses relatives aux conditions d’acquisition des droits liées au marché et à la performance et aux conditions accessoires à l'acquisition de droits
* Hypothèses relatives à la satisfaction des conditions d’acquisition des droits qui sont des conditions de performance ou de service (non liées au marché)
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités des accords de paiements fondés sur des actions, y compris les prix d’exercice et la période et les conditions d’acquisition des droits
* Analyse du nombre, du calendrier et du type d’attributions
* Prix du marché des actions sous-jacentes à la date d’attribution
* Taux d’intérêt sans risque provenant de sources ayant une bonne réputation (p. ex. organismes publics, fournisseurs internationaux de données financières)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Données historiques du marché (niveau 1 ou niveau 2) pour la période utilisées pour établir les hypothèses sur la volatilité
* Tendances historiques associées aux dividendes
* Taux de roulement du personnel
* Taux historiques de renonciation aux attributions par déchéance
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires.  |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour procéder à l’évaluation initiale ou subséquente de charge au titre de la rémunération payée sous forme d’actions ne sont pas appropriées/raisonnables.
* La juste valeur des biens reçus dans le cadre de la rémunération payée sous forme d’actions qui remplissent les critères de comptabilisation n’est pas mesurée de manière adéquate.
* Les conditions d’attribution liées au service et à la performance ne sont pas comptabilisées de manière appropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Examen des données d’entrée et de la méthode utilisées pour le modèle d’évaluation du prix des options.
* La direction examine les attributions pour vérifier les conditions d’attribution liées au service et à la performance.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la charge de rémunération fondée sur des actions (NCA 540)Tester la juste valeur des attributions évaluée par référence à la juste valeur des biens acquis ou des services reçus (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Regroupements d’entreprises**  |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur de la contrepartie transférée lors d’un regroupement d’entreprises** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 3 - Regroupements d’entreprises****Paragraphes 37 à 40** - La contrepartie transférée à l’occasion d’un regroupement d’entreprises doit être évaluée à la juste valeur, qui doit être calculée comme étant la somme des justes valeurs, à la date d’acquisition, des actifs transférés par l’acquéreur, des dettes contractées par l’acquéreur à l’égard des détenteurs antérieurs de l’entreprise acquise et des titres de capitaux propres émis par l’acquéreur.Toutefois, lorsque des actifs ou passifs transférés restent au sein de l'entité regroupée après le regroupement d'entreprises et que l'acquéreur en conserve donc le contrôle, ces actifs et passifs doivent être évalués à leur valeur comptable immédiatement avant la date d'acquisition. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | Diverses informations doivent être fournies dans les états financiers aux termes des **paragraphes 59 à 63** et de l’**Annexe B – Guide d’application (B64 à B67)** de **l’IFRS 3**, notamment la juste valeur à la date d'acquisition de la contrepartie totale transférée et la juste valeur à la date d'acquisition de chaque catégorie principale de contrepartie.Par ailleurs, les **paragraphes 91 à 99** de l’**IFRS 13** exigent que les entités fournissent certaines informations pour aider les utilisateurs des états financiers à apprécier les techniques d’évaluation et les données d’entrée utilisées et l’effet des évaluations sur le résultat net ou sur les autres éléments du résultat global pour la période. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | L’**IFRS 3** exige que la contrepartie soit évaluée à la juste valeur, sauf pour ce qui est de toute portion de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions qui est, elle, évaluée à la valeur basée sur le marché conformément à l’IFRS 2.Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées** | Les hypothèses différeront en fonction des actifs transférés ou des passifs contractés et des titres de capitaux propres émis, mais elles peuvent comprendre :* Diverses hypothèses liées aux modalités d’accords de contrepartie éventuelle (p. ex. paramètres cibles projetés, comme les produits ou les résultats)
* Taux d’actualisation appliqués
* Hypothèses relatives à l’évaluation d’entités comparables (p. ex. évaluation de l’entreprise par les multiples) utilisées pour estimer la juste valeur des instruments de capitaux propres de l’acquéreur
 |
| **Types de données couramment appliquées** | Les données utilisées varieront en fonction du type d’actifs ou de passifs transférés, mais elles peuvent comprendre : **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Modalités de l’accord d’acquisition (p. ex. accord de contrepartie éventuelle ou contrepartie différée)
* Données financières historiques
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les entrées ou les sorties d'avantages économiques découlant d’actifs ou de passifs éventuels sont pas appropriées/raisonnables.
* La détermination de la contrepartie de l’achat (y compris contrepartie transférée, participations ne donnant pas le contrôle et titres de capitaux propres précédemment détenus) n’est pas exhaustive ni exacte, ou ne tient pas compte de l’incidence de la devise.
* Toutes les contreparties éventuelles ne sont pas identifiées ni comptabilisées de manière appropriée.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * La direction examine et approuve les estimations comptables.
* Les ajustements liés à une contrepartie éventuelle sont passés en revue et approuvés.
* Les ajustements comptables liés aux achats sont déterminés de manière appropriée et examinés.
* Les ajustements de la période d’évaluation sont cumulés et passés en revue.
 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester la contrepartie transférée lors du regroupement d’entreprises - [Nom de l’opération] (NCA 540)  |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.

|  |
| --- |
| **Regroupements d’entreprises** |
| **Estimation comptable** | **Juste valeur des actifs acquis et des passifs repris à la date d’acquisition** |
| **Source(s) première(s) d’exigences pertinentes des Normes internationales d’information financière (« IFRS »)** | **IFRS 3 - Regroupements d’entreprises****Paragraphes 10 et 31A** – Les actifs identifiables acquis et les passifs repris et toute participation ne donnant pas le contrôle dans l’entreprise acquise doivent être évalués à la juste valeur à la date d’acquisition.Toutefois, les participations ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise peuvent aussi être évaluées pour la quote-part de l'actif net identifiable comptabilisé de l'entreprise acquise. |
| **Détails sur la nature des informations afférentes à fournir selon les IFRS** | La juste valeur à la date d’acquisition de chaque grande catégorie d’actifs acquis, de passifs repris et de participations ne donnant pas le contrôle dans l’entreprise acquise, par exemple :1. la trésorerie,
2. d’autres immobilisations corporelles ou incorporelles, y compris une entreprise ou une filiale de l’acquéreur,
3. des passifs contractés, par exemple un passif pour contrepartie éventuelle,
4. des titres de capitaux propres de l’acquéreur, y compris le nombre d’instruments ou de parts émis ou à émettre, ainsi que la méthode d’évaluation de la juste valeur de ces instruments ou de ces parts.

**(IFRS 3.B64)** Par ailleurs, les **paragraphes 91 à 99** de l’**IFRS 13** exigent que les entités fournissent certaines informations pour aider les utilisateurs des états financiers à apprécier les techniques d’évaluation et les données d’entrée utilisées et l’effet des évaluations sur le résultat net ou sur les autres éléments du résultat global pour la période. |
| **Méthodes précisées dans le référentiel d’information financière applicable, le cas échéant****OU****Méthodes couramment appliquées** | Même si, selon le principe général de l’IFRS 3, il faut évaluer les actifs acquis et les passifs repris à la juste valeur conformément à l’IFRS 13 – *Évaluation de la juste valeur*, la norme prévoit des exceptions pour divers éléments en particulier qui sont décrits aux **paragraphes 21 à 31** de l’**IFRS 3** (p. ex. droits recouvrés, transactions dont le paiement est fondé sur des actions, actifs détenus en vue de la vente, impôts sur le résultat).Le **paragraphe 62** de l’**IFRS 13** précise les trois techniques d’évaluation (et les critères pour choisir la technique appropriée à chaque type d’actif ou de passif) :* L’approche par le marché
* L’approche par le résultat
* L’approche par les coûts
 |
| **Hypothèses couramment appliquées***Note – Selon la nature des actifs acquis et des passifs repris, se reporter à d’autres estimations comptables connexes présentées dans le Guide de pratique.*  | * Hypothèses relatives aux évaluations du fonds de roulement, comme les entrées de trésorerie ou les prix de vente des stocks, déduction faite des coûts de vente
* Taux d’actualisation (p. ex. le rendement moyen pondéré des actifs de référence ou le coût moyen pondéré du capital)
* Hypothèses relatives aux impôts, comme la capacité de réaliser les pertes fiscales reprises ou les hypothèses relatives à des incertitudes liées à des traitements fiscaux
* Hypothèses relatives à la valeur des obligations au titre du régime d’avantages du personnel reprises et à la comptabilisation des accords de rémunération prévoyant des paiements fondés sur les actions
* Hypothèses relatives aux passifs éventuels repris ou aux actifs éventuels acquis (y compris des actifs compensatoires)
* Hypothèses relatives aux obligations découlant de restructurations qui existaient

à la date d’acquisition* Hypothèses relatives aux contrats de location (comme la probabilité d’exercice des options de prolongation ou de résiliation) pour les actifs loués acquis et les passifs repris
* Hypothèses relatives à l’évaluation des immobilisations incorporelles (p. ex. la méthode des recettes excédentaires sur plusieurs périodes, l'approche de « l'exemption de redevances », la méthode d’évaluation à la création [dite méthode « greenfield »], la méthode de calcul « avec ou sans »)
 |
| **Types de données couramment appliquées** | **Données sous-jacentes auxquelles la direction applique les hypothèses*** Informations financières historiques sur les coûts
* Prix historiques ou autres modalités prévues dans les contrats (p. ex. augmentations en fonction de l’inflation autorisées par le contrat)
* Données sur un marché actif provenant d’une source ayant une bonne réputation (données de niveau 1)
* Données sur les marchés pour des opérations similaires (données de niveau 2)
* Taux d’imposition en vigueur

**Données à l’appui des hypothèses de la direction (s’il y a lieu)*** Coefficients bêta
* Taux sans risque
* Primes de risque sur capitaux propres
 |
| **Procédures d’examen rétrospectif mises en œuvre aux fins de l’évaluation des risques** | Afin d’acquérir une compréhension du contrôle interne de l’entité lié aux estimations comptables, l’auditeur vérifie aussi le processus suivi par la direction pour examiner les dénouements des estimations comptables établies précédemment et les mesures prises pour répondre aux résultats de cet examen. La section BVG Audit 7073.1 contient des directives complémentaires. |
| **Risque(s) spécifique(s)** | * La méthode (y compris le modèle), les hypothèses importantes et les données utilisées pour estimer les justes valeurs des actifs acquis et des passifs repris ne sont pas appropriées/raisonnables.
* Les ajustements d’évaluation de la période ne sont pas exhaustifs ni exacts.
 |
| **Exemples d’activités de contrôle pertinentes**  | * Une liste des actifs acquis et des passifs repris à la suite d’un regroupement d’entreprises est tenue et passée en revue.
* Recours, au besoin, à des experts/spécialistes indépendants et qualifiés en évaluation.
* La direction examine et approuve les estimations comptables.
 |
| **Procédures d’audit spécifiques disponibles pour documenter les réponses à l’évaluation des risques** | Tester les évaluations à la juste valeur des actifs acquis et des passifs repris — [Nom de l'opération] (NCA 540)Tester les passifs éventuels et les actifs éventuels — Regroupements d'entreprises — [Nom de l'opération] (NCA 540) |

**Note** – Les méthodes, hypothèses et données utilisées par la direction différeront pour chaque estimation comptable en fonction de divers facteurs, comme la nature de l’entité et son environnement et les exigences du référentiel d’information financière applicable.