

Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19

Le présent document met en lumière les principales questions à considérer, dans l'environnement actuel, pour la mise en œuvre de procédures à l'égard d'événements postérieurs conformément aux Normes internationales d'audit (normes ISA).

Ce document ne modifie ni ne remplace les normes ISA, qui seules font autorité, et sa lecture ne saurait se substituer à celle des normes.

Les préparateurs, les responsables de la gouvernance et les utilisateurs d'états financiers pourraient trouver ce document utile pour acquérir une compréhension des responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs.

L'incertitude et les problèmes engendrés par la pandémie de COVID-19, notamment la probabilité que surviennent des événements imprévus à tout moment, la durée inconnue de cette conjoncture et la variation potentielle des échéanciers, se répercutent sur de nombreux aspects de l'audit. À la fin de chaque période, l'entité devra évaluer attentivement l'information qui devient disponible après la date de clôture, mais avant la publication des états financiers. Par conséquent, les auditeurs seront probablement tenus de porter une plus grande attention aux événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur (c'est-à-dire les événements postérieurs¹) et les incidences, le cas échéant, de ceux-ci sur les états financiers de l'entité (pour de plus amples renseignements, voir la section « Définitions et descriptions pertinentes » à la dernière page).

En quoi consistent les événements postérieurs et comment devraient-ils être présentés dans les états financiers ?

La norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, établit les responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs.

On distingue généralement deux catégories d'**événements postérieurs** :

- a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à *la date* de clôture ;
- b) ceux qui indiquent des situations apparues *postérieurement à la date* de clôture².

Comme on l'explique dans la norme ISA 560, de nombreux référentiels d'information financière désignent les événements survenant après la date de clôture comme étant des événements postérieurs. Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* explique le traitement, dans les états financiers, des transactions et des événements qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers.

¹ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 5e).

² Norme ISA 560, paragraphe 2.

Il incombe à la direction de faire les ajustements ou de préparer les autres informations pertinentes pour les états financiers, selon le cas, à l'égard des événements postérieurs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Les définitions suivantes et le traitement qui en résulte dans les états financiers sont décrits dans la norme IAS 10³.

Catégorie d'événements postérieurs	Définition et incidence
Événement donnant lieu à des ajustements	<p>Événement qui contribue à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière (soit à la date de clôture).</p> <p>Incidence : ajuster les montants comptabilisés dans les états financiers.</p>
Événement ne donnant pas lieu à des ajustements	<p>Événement qui indique des situations apparues après la période de présentation de l'information financière (soit après la date de clôture).</p> <p>Incidence : indiquer la nature de l'événement ainsi qu'une estimation de son effet financier ou le fait que cette estimation ne peut être effectuée.</p>

Facteurs à considérer par la direction lors de l'évaluation des événements postérieurs à la date de clôture

En conformité avec le référentiel d'information financière applicable, la direction exerce son jugement pour déterminer l'incidence sur les états financiers de tout événement postérieur lié à la pandémie de COVID-19, en tenant compte de la date de clôture, des faits et circonstances de l'entité ainsi que des situations qui existaient à cette date ou qui ont pris naissance après celle-ci. Considérons, par exemple, le scénario suivant :



* Organisation mondiale de la santé

Dans ce scénario, la date de clôture se situe avant la date de déclaration de l'état d'urgence de santé publique de l'OMS, la date de déclaration de l'état de pandémie de l'OMS ainsi que la baisse du rendement des marchés mondiaux qui en a découlé, mais après la date des premiers cas signalés à Wuhan, en Chine. Pour déterminer si des situations pertinentes existaient à la date de clôture, la direction doit tenir compte des circonstances particulières, par exemple, l'emplacement de l'entité et le lieu de ses activités (par exemple, si l'entité menait des activités importantes en Chine).

³ Norme IAS 10, paragraphes 3, 8 et 10.

Les éléments à considérer seront différents en fonction de la date de clôture (31 mars 2020 ou 30 juin 2020). Étant donné que les effets de la pandémie de COVID-19 continuent d'évoluer, la détermination des événements se rapportant précisément à une situation qui existait ou qui existe à la date de clôture ou par la suite nécessitera une évaluation minutieuse.

D'autres indications concernant les responsabilités de la direction à l'égard des événements postérieurs dans le contexte actuel figurent dans l'éditorial de l'International Federation of Accountants (IFAC) intitulé « The Financial Reporting Implications of COVID-19 » (en anglais seulement)⁴. Il pourrait également être utile de se reporter aux directives publiées par certains pays pour leurs propres circonstances afin de déterminer si les événements découlant de la pandémie de COVID-19 sont des événements donnant lieu ou non à des ajustements (présentation d'informations requise).

Quelle est l'incidence de la pandémie de COVID-19 sur la responsabilité de l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des événements postérieurs ?

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, et qu'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable (voir les paragraphes 6 à 8 de la norme ISA 560).

En réalisant les travaux adaptés à son évaluation des risques liés aux événements postérieurs, y compris les raisons liées aux effets de la pandémie de COVID-19, l'auditeur tient compte des ajustements ou des communications de la direction, notamment les dates servant à distinguer les événements donnant lieu à des ajustements de ceux ne donnant pas lieu à des ajustements. Cela comprend également les répercussions des changements dans l'environnement sur la comptabilisation et l'évaluation des soldes de comptes et des opérations dans les états financiers (pour les événements donnant lieu à des ajustements) ou d'autres informations précises (pour les événements ne donnant pas lieu à des ajustements).

Mise en œuvre de procédures relatives aux événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur

Dans certains pays, des prolongations ont été accordées pour le dépôt des rapports financiers. Dans ce cas, même s'il a peut-être déjà mis en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date initiale prévue de son rapport, l'auditeur devra mettre en œuvre d'autres procédures afin de couvrir la période plus longue. Dans le contexte actuel en constante évolution, il importe que les éléments probants obtenus concernant des événements postérieurs couvrent toute la période jusqu'à la date du rapport de l'auditeur. Par exemple, pour le scénario précédent, la mise en œuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs devrait s'étendre jusqu'au 31 mars 2020.

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>

Exemples de situations et d'événements qui peuvent être pertinents dans le contexte actuel

Les exemples suivants montrent des situations ou des événements qui peuvent être touchés par la pandémie de COVID-19, ou qui ont pris naissance en raison de celle-ci, et que l'auditeur peut juger pertinents pour déterminer si des événements postérieurs sont survenus et, le cas échéant, s'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers (voir également les paragraphes A7 à A10 de la norme ISA 560) :

-  Nouveaux engagements, nouveaux emprunts ou nouvelles garanties conclus en raison de la pandémie.
-  Ventes ou acquisitions d'actifs réalisées ou planifiées en raison de la pandémie.
-  Capitaux propres ou capitaux d'emprunt en hausse, notamment par l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou accords de fusion ou de liquidation conclus ou prévus.
-  Probabilité de respecter les conditions d'acquisition des droits dans le cadre d'accords de paiement fondés sur des actions et comptabilisation appropriée des modifications ou des règlements de ces accords.
-  Mesures de soutien ou de relance économique accordées par le gouvernement sous forme de prêts ou de subventions.
-  Tout développement concernant les éventualités (par exemple, de nouveaux passifs éventuels ou des circonstances touchant l'évaluation des passifs éventuels existants, la capacité à atteindre les objectifs de performance convenus eu égard aux contreparties éventuelles dans le cadre d'accords de regroupement d'entreprises, etc.).
-  Tout ajustement comptable inhabituel qui a été effectué ou qui est envisagé, comme des écritures de clôture supplémentaires ou révisées, ou des événements qui nécessitent des écritures de journal non courantes.
-  Tout événement qui mettra en cause le caractère approprié des méthodes comptables appliquées pour la préparation des états financiers (par exemple des événements qui feraient douter de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation).
-  Tout événement qui est pertinent par rapport à l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers, notamment les questions relatives aux produits dérivés et à la couverture (par exemple, lorsqu'une transaction prévue n'est plus hautement probable), les demandes d'indemnisation (par exemple, s'il est quasi certain que des montants sont à recevoir au titre de l'assurance contre les pertes d'exploitation ou d'autres assurances et la présentation possible d'informations sur les actifs éventuels), les arrangements prévoyant des remises conclus avec des clients ou des fournisseurs, les contreparties variables, les commissions à payer, etc.
-  Tout événement qui est pertinent par rapport à la recouvrabilité des actifs.
-  Modification d'accords contractuels existants (par exemple, réduction ou report des paiements de loyer accordé par un bailleur à un preneur, modification des modalités liées à une dette, etc.).
-  Questions fiscales (par exemple, incidence de la réduction du flux de biens et de services sur les accords de prix de transfert, recouvrabilité des actifs d'impôt différé, etc.).
-  Indemnités de départ en raison d'une réduction des effectifs (par exemple, à la suite d'une fermeture ou d'une réorganisation des activités survenue après la date de clôture).

L'exercice de l'esprit critique

La détermination et le traitement par la direction des événements donnant lieu à des ajustements ou non, selon le cas, seront probablement plus difficiles en raison des répercussions de la pandémie. En conséquence, il pourrait s'avérer nécessaire que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures supplémentaires ou plus poussées.

Les incertitudes et les défis liés à la COVID-19, compte tenu des faits et circonstances de l'entité, sont plus susceptibles d'entraîner des jugements importants de la part de la direction, obligeant l'auditeur à porter des jugements importants et à faire preuve d'esprit critique dans l'exécution des travaux portant sur les événements postérieurs. L'exercice de l'esprit critique à cet égard signifie de remettre en question et d'examiner le caractère suffisant et approprié des éléments probants attestant que tous les événements postérieurs significatifs (c'est-à-dire ceux nécessitant l'apport d'un ajustement ou la communication d'informations dans les états financiers) ont été identifiés et qu'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers compte tenu des circonstances.

Déclarations écrites

Selon le paragraphe 9 de la norme ISA 560, l'auditeur doit demander une déclaration écrite confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci⁵. L'approbation des états financiers pourrait être retardée en raison de la pandémie de COVID-19 (tel qu'il a été mentionné précédemment, certains pays ont accordé des délais supplémentaires ou des prolongations pour le dépôt des rapports financiers). Dans ce cas, il importe que les déclarations écrites couvrent la période supplémentaire jusqu'à la date du rapport de l'auditeur, ou jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle-ci, y compris tout autre changement qui pourrait devoir être pris en compte.

De plus, si la direction a réalisé des travaux liés à l'identification et à la comptabilisation des événements donnant lieu ou non à des ajustements, selon le cas, sur une période se terminant avant la fin de la période prolongée, l'auditeur pourrait exiger que la direction considère davantage d'éléments compte tenu de tout changement survenu pendant la période prolongée.

Importance de la communication avec les responsables de la gouvernance

La pandémie de COVID-19 a soulevé diverses questions difficiles et complexes relativement à l'information financière. Les responsables de la gouvernance devront probablement assumer des responsabilités d'importance croissante en ce qui concerne la présentation de l'information financière et les autres processus de gouvernance. Ces derniers pourraient devoir, par exemple, s'assurer que l'entité adapte la conception et le maintien de contrôles appropriés quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et à l'efficience de l'exploitation ainsi qu'à la conformité aux lois et aux règlements applicables.

La communication continue et régulière de l'auditeur avec les responsables de la gouvernance, en particulier après la date de clôture, pourrait l'aider à comprendre les changements apportés en réponse à

⁵ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 14.

l'évolution du contexte actuel ainsi qu'à déterminer les procédures qu'il doit mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

L'auditeur est-il tenu de mettre en œuvre certaines procédures d'audit s'il prend connaissance d'événements liés à la pandémie de COVID-19 après la date de son rapport ?

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport (que ce soit avant ou après la date de publication des états financiers), à moins qu'il prenne connaissance d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci.

Dans le cas du scénario précédent, des procédures supplémentaires pourraient par exemple être nécessaires si l'auditeur avait pris connaissance le 8 avril 2020 d'événements importants liés à la COVID-19 qui, s'ils avaient été connus de lui au 31 mars 2020 (date du rapport de l'auditeur), auraient entraîné une modification du rapport de celui-ci.

Les paragraphes 10 à 17 de la norme ISA 560 traitent des responsabilités de l'auditeur lorsqu'il prend connaissance de faits après la date de son rapport.

Quelle est l'incidence des résultats des procédures de l'auditeur relatives aux événements postérieurs sur son rapport ?

Si, selon les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, l'auditeur détermine que les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de déterminer si les états financiers sont exempts d'anomalies significatives, il est tenu de modifier son opinion d'audit conformément à la norme ISA 750 (révisée)⁶.

Si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des événements postérieurs conformément à la norme ISA 560, il peut ou non juger approprié d'identifier l'événement postérieur comme étant une question clé de l'audit selon la norme ISA 701⁷, ou il peut ou non juger nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur l'événement postérieur par l'ajout d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points conformément à la norme ISA 706⁸. Le rapport de l'auditeur est abordé de manière plus générale dans un *Avis des permanents sur l'audit* distinct intitulé *Questions à considérer en lien avec le rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19*⁹.

⁶ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6.

⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 9 et 10.

⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 8 à 11.

⁹ Sera publié en mai 2020.

Définitions et descriptions pertinentes¹⁰

Diverses catégories de dates ont été mentionnées dans le présent document. Voici des définitions ou des descriptions qui favoriseront une mise en contexte :

- **Date de clôture** – Date de la fin de la période la plus récente couverte par les états financiers.
- **Date d'approbation des états financiers** – Date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, est achevée et à laquelle les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité.
- **Date du rapport de l'auditeur** – Date que porte le rapport de l'auditeur sur les états financiers. Cette date informe les utilisateurs du rapport de l'auditeur que ce dernier a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui¹¹.
- **Date de publication des états financiers** – Date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers.

¹⁰ Norme ISA 560, alinéas 5a) à d).

¹¹ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe A66.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © Mai 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce ou de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Le document *Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en mai 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en juin 2020, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. La version approuvée des publications de l'IFAC est celle qui est publiée en anglais par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de *Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19

Veuillez écrire à Permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.