

Continuité de l'exploitation : 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 et la formulation d'une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation 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 au regard de la continuité de l'exploitation, ainsi que des éventuelles modifications apportées au rapport d'audit en raison d'incertitudes liées à la continuité de l'exploitation.

La capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est fonction d'un grand nombre de facteurs, y compris son secteur économique, les régions où elle mène ses activités, la situation financière de ses clients et de ses fournisseurs, ainsi que sa liquidité et sa solvabilité. La baisse des revenus et des encaissements qui découle de la détérioration de la conjoncture économique causée par la pandémie de COVID-19 pourrait soulever des questions sur la capacité de l'entité à honorer ses obligations existantes ou nouvelles et à respecter les clauses restrictives de ses emprunts.

Le présent document traite des conséquences de la pandémie sur les travaux de l'auditeur liés à la continuité de l'exploitation, y compris les répercussions potentielles sur les éléments ci-dessous :

- les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur au regard de la continuité de l'exploitation ;
- les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur, et l'appréciation que fait ce dernier de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- les périodes postérieures à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction ;
- les procédures supplémentaires requises lorsque sont relevés des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- les incidences sur le rapport de l'auditeur et la prise en considération par l'auditeur des autres informations ;
- les retards importants dans l'approbation des états financiers.

Lorsqu'il exécute des travaux liés à la continuité de l'exploitation dans l'environnement actuel, l'auditeur devrait se préoccuper de l'ensemble des exigences de la norme ISA 570 (révisée), Continuité de l'exploitation, et analyser de façon approfondie les circonstances propres à l'entité avant d'arriver à une conclusion. Dans le cadre de ces travaux, l'exercice de l'esprit critique revêt une importance particulière, d'autant plus si la direction a déterminé que la situation actuelle ne devrait avoir aucune incidence financière significative sur l'entité et qu'il n'existe aucune incertitude significative à l'égard de la continuité de l'exploitation de l'entité.

Responsabilités de la direction et de l'auditeur



Le principe comptable de continuité d'exploitation veut que les états financiers soient préparés en s'appuyant sur l'hypothèse selon laquelle l'entité est en situation de continuité d'exploitation et qu'elle poursuivra son activité dans un avenir prévisible, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.

Lorsque ce principe est appliqué, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

Responsabilités de la direction

- **Évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation** dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - le référentiel d'information financière applicable énonce une exigence explicite à cet égard¹ ;
 - le référentiel d'information financière applicable n'énonce pas d'exigence explicite à cet égard, mais considère tout de même le principe comptable de continuité d'exploitation comme un principe de base de la préparation des états financiers.
- **Former un jugement, à un moment donné,** sur l'aboutissement futur d'événements ou de situation par nature incertains.
- **Former un jugement (et fournir des informations s'y rapportant)** en ce qui a trait :
 - au degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation (par exemple, la mesure dans laquelle ce degré d'incertitude s'accroît plus l'événement, la situation ou leur aboutissement sont éloignés dans le temps) ;
 - à la taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités, ainsi que la mesure dans laquelle elle est affectée par des facteurs extérieurs ;
 - à l'avenir (selon les informations disponibles lors de la formation du jugement).



Responsabilités de l'auditeur

- **Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et tirer une conclusion** quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.
- **Tirer une conclusion,** en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, **quant à l'existence ou non d'une incertitude significative** sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- **Faire les mentions appropriées dans son rapport,** s'il y a lieu.

Les effets possibles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. [...] L'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (norme ISA 570 (révisée), paragraphe 7).

¹ Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 1 *Présentation des états financiers* exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (paragraphe 25 et 26).

L'évolution rapide de la situation causée par la COVID-19 aura vraisemblablement une incidence sur la façon dont la direction et les auditeurs s'acquittent de leurs responsabilités respectives :

Direction

- L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sera probablement plus ardue.
- La direction et les responsables de la gouvernance pourraient devoir fournir des informations supplémentaires et plus détaillées dans les états financiers de l'entité en ce qui concerne les événements ou les situations qui influent sur sa capacité à poursuivre son exploitation.

Auditeurs

- L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou plus poussées pour tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (des questions à considérer dans la situation actuelle sont abordées plus loin).
- La mise en œuvre de procédures plus poussées pourrait aider l'auditeur à tirer une conclusion dans le contexte actuel.
- Il faut s'attendre à ce que davantage de modifications soient apportées au rapport de l'auditeur (selon la nature et la situation de l'entité). Celles-ci peuvent prendre la forme :
 - d'une section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » (selon la norme ISA 570 (révisée)) ;
 - de l'expression d'une opinion modifiée (c'est-à-dire une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion) ;
 - de questions clés de l'audit nouvelles ou plus détaillées (si ces questions sont incluses dans le rapport de l'auditeur).

En cette période d'incertitude, il est essentiel que la direction et l'auditeur communiquent efficacement et en temps opportun pour qu'ils soient en mesure de s'acquitter de leurs responsabilités respectives liées à la continuité de l'exploitation.

Procédures d'évaluation des risques et appréciation de l'évaluation de la direction



Au moment de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques conformément à la norme ISA 315 (révisée)², la norme ISA 570 (révisée) exige que l'auditeur examine s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et apprécie l'évaluation faite par la direction de cette capacité³.

² Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 10 et 12.

La pandémie de COVID-19 aura sans doute des répercussions considérables sur les économies et les marchés à l'échelle mondiale, et plus particulièrement sur les secteurs de l'hôtellerie, du commerce de détail et du voyage. Le ralentissement économique entraînera une hausse et une aggravation importantes des événements et des situations qui pourraient, dans certains cas, jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cependant, il n'est pas dit qu'il y aura automatiquement une incertitude significative – le risque accru qu'il y ait un doute significatif quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sera surtout fonction de la nature et la situation de l'entité, y compris son secteur d'activité.

Voici quelques exemples d'événements ou de situations qui pourraient résulter de la pandémie de COVID-19 :

Événement ou situation	Incidence potentielle sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	Questions potentielles dont l'auditeur doit tenir compte au moment de l'appréciation de l'évaluation par la direction
<p>Perte d'un marché important, d'un ou de plusieurs clients clés, de revenus ou pénurie de main-d'œuvre</p>	<p>La pandémie de COVID-19 a poussé bon nombre de pays à prendre des mesures de santé publique qui ont mené à la fermeture d'entreprises qui exercent des activités dites « non essentielles » ou à la transformation de la méthode de travail, le personnel étant prié, ou dans certains cas tenu, de travailler à domicile.</p> <p>Un grand nombre d'entreprises subiront sans doute les contrecoups de la pandémie. Par exemple, la fermeture des commerces offrant des biens ou des services non essentiels occasionnera vraisemblablement un repli du chiffre d'affaires si ces commerces n'arrivent pas à combler le manque à gagner par les ventes en ligne.</p> <p>La demande pour certains produits et services changera vraisemblablement pendant et après la pandémie. Prenons l'exemple des entreprises des secteurs de l'hôtellerie et du voyage, qui pourraient accuser des pertes de revenus substantielles.</p>	<p>La direction a-t-elle examiné l'incidence des éléments ci-dessous :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les pertes de revenus ; • les plans pour combler les manques à gagner ; • les difficultés liées à la chaîne d'approvisionnement et aux livraisons (pouvant nuire à la capacité d'exécuter les commandes) ; • les contrecoups des pénuries de main-d'œuvre sur la poursuite des activités au niveau prévu ; • les subventions et autres mesures d'aide de l'État (comme les reports de paiements) ; • la période pendant laquelle la perturbation des activités pourrait affecter l'entité après l'allègement des restrictions ?
<p>Détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie</p>	<p>Compte tenu de l'incertitude actuelle entourant les marchés locaux et mondiaux, l'évaluation des actifs pourrait être plus ardue.</p> <p>Les évaluations fondées sur la juste valeur pourraient être d'autant plus difficiles en raison des fluctuations plus fréquentes et importantes.</p> <p>Les évaluations fondées sur les flux de trésorerie futurs projetés sont également susceptibles d'être considérablement plus difficiles, la volatilité et l'incertitude actuelles rendant plus complexe l'élaboration de modèles de flux de trésorerie rigoureux.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction pour ses calculs des valeurs, y compris la cohérence d'un calcul à l'autre (s'il y a lieu). • Existence d'informations contradictoires connues par rapport à l'une des hypothèses retenues. • Si la direction a eu recours à un expert pour l'aider dans l'évaluation, la façon dont l'expert a élaboré ses hypothèses.

Événement ou situation	Incidence potentielle sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	Questions potentielles dont l'auditeur doit tenir compte au moment de l'appréciation de l'évaluation par la direction
		<ul style="list-style-type: none"> Prise en compte suffisante, au cours de la période d'évaluation par la direction, de l'incertitude actuelle entourant les marchés locaux et mondiaux, et des perspectives à cet égard.
<p>Baisse importante de la valeur des actifs courants – stocks</p>	<p>Le bouleversement des activités, y compris la fermeture des commerces non essentiels, pourrait signifier, selon la nature de l'entreprise et le caractère périssable des stocks, que certaines entités devront envisager une importante réduction de la valeur des stocks. Les éléments de stock saisonniers pourraient aussi devoir faire l'objet d'une réduction de valeur s'il est impossible de les vendre, ou s'ils doivent être vendus au rabais.</p>	<p>La prise en considération par la direction des éléments ci-dessous :</p> <ul style="list-style-type: none"> les réductions de valeur ou sorties du bilan possibles des stocks ; l'incidence que pourrait avoir la suspension des activités après l'allègement des restrictions (par exemple, le maintien de chaînes d'approvisionnement fiables).
<p>Report du lancement de nouveaux produits ou services</p>	<p>Un grand nombre d'entreprises ont jugé nécessaire de reporter le lancement de nouveaux produits ou services en raison du recul de la demande ou d'un manque de disponibilité des pièces ou composants. Dans les cas où la continuité de l'exploitation de l'entité pourrait dépendre du lancement imminent d'un produit ou d'un service, le report pourrait nuire à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</p>	<ul style="list-style-type: none"> La prise en compte par la direction de l'impact financier qu'aura le report du lancement sur l'entité, y compris les coûts connexes comme les frais juridiques et les autres coûts engagés.
<p>Fluctuations des taux de change</p>	<p>Les taux de change ont fluctué énormément. Les entités qui effectuent un grand nombre d'opérations internationales pourraient devoir tenir compte de pertes (ou de gains) inattendues sur leurs achats en devises, sur leurs contrats de vente, créances ou emprunts libellés en devises, ou sur leurs contrats de change à terme ou autres dérivés.</p>	<ul style="list-style-type: none"> La prise en considération des fluctuations des taux de change, y compris l'incidence des instruments de couverture visant à atténuer l'incertitude. La prise en compte de la sensibilité aux fluctuations des taux de change.

Événement ou situation	Incidence potentielle sur l'évaluation par la direction de capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	Questions potentielles dont l'auditeur doit tenir compte au moment de l'appréciation de l'évaluation par la direction
Évaluations touchées par l'incertitude accrue	<p>L'entité doit déterminer si, et dans quelle mesure, les flux de trésorerie futurs sont touchés par l'incertitude accrue (par exemple, les calculs fondés sur des taux variables, comme les taux d'intérêt et les taux de change), en tenant compte :</p> <ul style="list-style-type: none"> • du fait qu'il est impossible de prédire l'avenir ; • de la durée de la pandémie de COVID-19 ; • du moment auquel les flux de trésorerie futurs sont attendus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dans l'appréciation de l'évaluation par la direction de l'incidence des taux variables futurs et d'autres facteurs pertinents influant sur les flux de trésorerie futurs, l'auditeur pourrait se concentrer sur les éléments ci-dessous : • les hypothèses sous-jacentes, y compris leur cohérence avec les autres aspects de l'audit ; • la source utilisée pour établir le caractère raisonnable des hypothèses ; • la prise en considération de la sensibilité aux fluctuations des taux variables ; • la méthode utilisée par la direction pour évaluer la recouvrabilité des actifs financiers, y compris le caractère raisonnable des hypothèses retenues et leur cohérence avec les autres informations connues de l'auditeur.
Risque de crédit des contreparties	<p>L'entité doit déterminer s'il existe un risque important de crédit des contreparties, c'est-à-dire si l'entité possède des actifs financiers importants et si les contreparties ont l'intention et la capacité d'honorer les contrats.</p>	
Solvabilité de l'entité	<p>À l'heure actuelle, l'aide de l'État consiste surtout à fournir des liquidités à court terme aux entreprises qui en ont besoin. Les mesures que prennent les entités pour maintenir leurs liquidités, comme le report de paiements ou l'obtention de subventions pour contrebalancer les coûts, pourraient avoir des contrecoups sur leur solvabilité à long terme.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La manière dont la direction a évalué la solvabilité de l'entité à long terme, y compris les communications de la direction avec ses bailleurs de fonds (par exemple les banques et autres prêteurs) sur sa solvabilité à long terme et les clauses restrictives. • La manière dont la direction a procédé à des simulations de crise qui pourraient aider à comprendre les risques d'insolvabilité de l'entité, et la question de savoir si les hypothèses utilisées pour ces simulations reflètent adéquatement les situations possibles.

Événement ou situation	Incidence potentielle sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	Questions potentielles dont l'auditeur doit tenir compte au moment de l'appréciation de l'évaluation par la direction
		<ul style="list-style-type: none"> • La capacité de l'entité à rembourser les emprunts additionnels qu'elle a contractés. • La capacité de l'entité à effectuer les paiements reportés. • La prise en considération par la direction des directives réglementaires visant à atténuer l'impact de la pandémie de COVID-19.



Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction

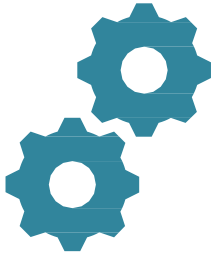
Le paragraphe 15 de la norme ISA 570 (révisée) prévoit que l'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La période sur laquelle doit porter l'évaluation de la direction est établie soit dans les normes d'information financière applicables, soit dans les textes légaux ou réglementaires si ceux-ci prévoient une période plus longue. La norme ISA 570 (révisée) exige que l'auditeur prenne en compte la même période que celle retenue par la direction, à moins que cette période ne soit inférieure à 12 mois, auquel cas il est tenu de demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date de clôture⁴.

Même si, dans le contexte actuel, il peut être plus difficile de relever les événements ou les situations au-delà de la période d'évaluation de la direction, la pandémie de COVID-19 aura vraisemblablement un impact considérable sur un grand nombre d'entités. La déstabilisation à long terme des chaînes d'approvisionnement compte parmi ces impacts, laquelle pourrait entraîner une perturbation des activités à court terme (par exemple des difficultés d'approvisionnement) ainsi qu'une incapacité à long terme de traiter ou d'exécuter les commandes si les chaînes d'approvisionnement tardent à se rétablir. L'auditeur peut considérer la façon dont la direction s'emploie à résoudre ces problèmes, les choix qui pourraient s'offrir à elle et le calendrier d'une résolution potentielle.

⁴ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 13.

Procédures supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés



Selon le paragraphe 16 de la norme ISA 570 (révisée), « dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative ») en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude ».

Comme il est probable que la pandémie de COVID-19 donne lieu à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il est aussi probable que l'auditeur doive mettre en œuvre des procédures supplémentaires conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 570 (révisée). En outre, l'auditeur pourrait également considérer si la direction a :

- élaboré et mis en place des mesures ou des processus dans le but de maintenir l'efficacité de l'environnement de contrôle, plus particulièrement l'adaptation des principaux contrôles visant l'information financière et les autres contrôles importants en fonction de l'évolution de l'environnement ;
- envisagé de quelle manière elle sera en mesure d'obtenir de façon continue des informations fiables et pertinentes pour gérer les activités futures, par exemple les informations financières provenant des autres composantes de l'entreprise, comme ses succursales ou ses divisions.

Le paragraphe A16 de la norme ISA 570 (révisée) fournit d'autres exemples de procédures d'audit pouvant être pertinentes afin de respecter les exigences du paragraphe 16 dans le contexte actuel.

Procédures d'audit supplémentaires – Exigences du paragraphe 16	Procédures d'audit – Exemple pertinent énoncé au paragraphe A16	Questions auxquelles l'auditeur doit prêter une attention particulière dans le contexte actuel
<p>Lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) évaluer la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions ; ii) déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions. 	<p>Analyse et discussion avec la direction des prévisions de flux de trésorerie et de résultats ainsi que des autres prévisions pertinentes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les budgets et prévisions établis antérieurement pourraient se révéler moins pertinents en raison de l'évolution rapide de la conjoncture économique, et pourraient nécessiter que la direction y apporte d'importantes modifications avant qu'ils ne soient examinés par l'auditeur. • L'incertitude et la volatilité entourant les marchés mondiaux pourraient compliquer l'établissement de prévisions, et donc l'audit. En conséquence, l'auditeur devrait prêter une attention particulière aux éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> ○ les hypothèses retenues et leur caractère raisonnable dans le contexte actuel. Par exemple, les prêteurs qui accordent des facilités de crédit nouvelles ou augmentées pourraient imposer des frais supplémentaires aux emprunteurs des secteurs fortement exposés, ou les fluctuations des taux de change liés aux prêts libellés en devises pourraient influencer grandement sur les prévisions des flux de trésorerie futurs ; ○ la cohérence des hypothèses identiques retenues à des fins différentes ; ○ la mesure dans laquelle les analyses de sensibilité effectuées ont servi à justifier les hypothèses retenues ou, si divers scénarios ont été préparés pour tenir compte de l'évolution rapide de l'environnement,

Procédures d'audit supplémentaires – Exigences du paragraphe 16	Procédures d'audit – Exemple pertinent énoncé au paragraphe A16	Questions auxquelles l'auditeur doit prêter une attention particulière dans le contexte actuel
		<p>l'incidence sur l'évaluation de la direction ;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ la possibilité que des modifications contractuelles aient une incidence sur les prévisions des flux de trésorerie futurs ; ○ les révisions devant être apportées aux prévisions d'impôts à payer en raison de la modification des taux d'imposition ou des lois fiscales (certains gouvernements peuvent avoir mis en place des mesures de soutien prenant la forme d'ajustements du système fiscal). <p>Étant donné la nature évolutive de la pandémie, l'évaluation de la direction et l'appréciation de l'auditeur pourraient devoir être révisées régulièrement.</p>
<p>Évaluer les plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation, et déterminer si la mise en œuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation et si les plans sont réalisables dans les circonstances.</p>	<p>Confirmation de l'existence, de la légalité et de la force exécutoire des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers en vue de la fourniture ou du maintien d'un soutien financier, et évaluation de leur capacité de fournir des fonds additionnels.</p>	<p>Les gouvernements du monde entier ont annoncé des trains de mesures pour venir en aide aux entreprises ; ces mesures sont souvent axées sur l'injection de liquidités pour permettre aux entreprises d'assumer leurs frais d'exploitation. Par exemple, dans certains pays, le gouvernement a versé des subventions couvrant, pour une période provisoire, une partie des salaires. Certains gouvernements ont pris des mesures pour encourager le secteur bancaire à consentir des prêts d'urgence aux entreprises qui en ont besoin (plus particulièrement les petites entreprises) et à faire preuve d'une plus grande indulgence en cas de violation des clauses restrictives.</p> <p>Dans son appréciation de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut considérer, par exemple, la mesure dans laquelle l'entité s'appuie sur l'aide gouvernementale existante, si cette dernière est suffisante pour résoudre les problèmes de liquidités à court terme et s'il est probable que l'entité puisse respecter les conditions assorties à cette aide.</p> <p>L'auditeur pourrait également considérer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les correspondances récentes avec les créanciers pour acquérir une compréhension de la probabilité du maintien de leur soutien ;

Procédures d'audit supplémentaires – Exigences du paragraphe 16	Procédures d'audit – Exemple pertinent énoncé au paragraphe A16	Questions auxquelles l'auditeur doit prêter une attention particulière dans le contexte actuel
		<ul style="list-style-type: none"> • la faisabilité et l'incidence des plans de restructuration visant la réduction des frais d'exploitation ; • la capacité d'effectuer les paiements reportés au moment où ils deviennent exigibles.
	<p>Lecture des conditions des emprunts obligataires et des conventions de prêt afin de déterminer tout manquement à ces conditions.</p>	<p>Étant donné que l'incidence financière de la pandémie de COVID-19 sera vraisemblablement considérable pour certaines entités, il importe que l'auditeur considère les contrecoups de l'abaissement des notations et de la violation actuelle ou éventuelle de clauses restrictives, ainsi que la façon dont la direction entend régler la situation avec le créancier.</p> <p>Par exemple, il y peut y avoir violation des clauses restrictives par suite de variations temporaires du résultat présenté de l'entité, de la suspension des activités, de tout autre événement défavorable significatif ou de retards inévitables dans la transmission aux créanciers des états financiers audités, des attestations de conformité aux clauses restrictives ou d'une évaluation indépendante.</p> <p>Il faut également tenir compte des mesures prises dans certains pays en ce qui concerne les clauses restrictives liées aux emprunts. Par exemple, des autorités de réglementation prudentielle ont appelé les prêteurs à réagir de façon mesurée en cas de violations de clauses restrictives découlant directement des conséquences de la pandémie de COVID-19, notamment en évitant d'imposer des frais supplémentaires ou de nouvelles restrictions dans certaines circonstances.</p>
	<p>Confirmation de l'existence, des conditions et de l'adéquation des facilités de crédit.</p>	<p>En raison des contrecoups financiers à court et moyen terme de la pandémie de COVID-19, certaines entités pourraient être contraintes de recourir davantage aux emprunts ou aux facilités de crédit.</p> <p>L'auditeur doit par conséquent considérer les accords conclus avec les prêteurs pour assurer la liquidité à court terme et la solvabilité à long terme de l'entité, car il s'agit de facteurs importants qui</p>

Procédures d'audit supplémentaires – Exigences du paragraphe 16	Procédures d'audit – Exemple pertinent énoncé au paragraphe A16	Questions auxquelles l'auditeur doit prêter une attention particulière dans le contexte actuel
		peuvent l'aider à tirer une conclusion à l'égard de la continuité de l'exploitation.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Les paragraphes 17 et 18 de la norme ISA 570 (révisée) exigent que l'auditeur :



- *évalue si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tire une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers ;*
- *en se fondant sur les éléments probants obtenus, conclut à l'existence ou non, selon son jugement, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.*

Bien que les répercussions de la pandémie de COVID-19 puissent multiplier les événements ou situations donnant lieu à la modification du rapport de l'auditeur ou à l'expression d'une opinion modifiée, cela ne signifie pas automatiquement que celles-ci sont inévitables – tout dépend des faits et circonstances propres à chaque entité.

Informations à fournir liées à la continuité de l'exploitation

Le référentiel d'information financière applicable établit les obligations d'information particulières de l'entité en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, y compris les jugements et les hypothèses importants. D'ordinaire, certaines informations doivent être fournies lorsque la direction conclut qu'il existe un doute important quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (par exemple, pour la période de 12 mois qui suit la date de clôture). En outre, la direction pourrait être tenue de fournir des informations supplémentaires concernant les risques, notamment sur sa gestion des risques de liquidité et de crédit.

Dans le contexte actuel, et compte tenu de l'incertitude entourant les perspectives à très court terme de nombreuses entités, il est probable qu'un plus grand nombre d'états financiers audités comprendront des informations plus détaillées sur les événements ou situations qui pourraient jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Il peut arriver que des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle doivent renfermer des informations supplémentaires pour donner une image fidèle. Par exemple, en fonction des faits et des circonstances, l'auditeur peut établir, lorsqu'il détermine si les états financiers donnent une image fidèle, que des informations supplémentaires sont nécessaires pour donner une image fidèle, et ce, même en l'absence d'obligations d'information explicites dans le référentiel d'information financière applicable.

Les paragraphes 19 et 20 de la norme ISA 570 (révisée) exigent que l'auditeur détermine si les états financiers donnent des informations adéquates concernant les événements ou situations relevés qui ont trait à la continuité d'exploitation et, s'il y a lieu, les plans de la direction à cet égard.

Le niveau de détail des informations à fournir sera fonction des faits et circonstances de chaque entité, l'évolution actuelle de l'environnement ne touchant pas toutes les entités de la même façon ou dans la même mesure. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour établir le caractère adéquat des informations fournies et les incidences des informations inadéquates sur son opinion ou son rapport.

L'annexe de la norme ISA 570 (révisée) donne des exemples illustratifs de rapports de l'auditeur comportant une section portant sur la continuité de l'exploitation.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Le tableau ci-dessous résume les incidences potentielles des conclusions de l'auditeur sur son rapport, en fonction du jugement qu'il a exercé à la lumière des faits et circonstances si des doutes à l'égard de la continuité de l'exploitation ont été relevés :

Conclusion de l'auditeur (selon son jugement, en fonction des éléments probants obtenus)	Incidences sur le rapport de l'auditeur ⁵	Renvois à la norme ISA 570 (révisée)
<ul style="list-style-type: none"> Les états financiers ont été préparés, à juste titre, selon le principe de continuité d'exploitation. Une incertitude significative a été relevée. Les informations appropriées ont été fournies. 	<ul style="list-style-type: none"> Expression d'une opinion non modifiée. Inclusion d'une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui attire l'attention sur les informations pertinentes fournies dans les états financiers. 	Paragraphe 22
<ul style="list-style-type: none"> Les états financiers ont été préparés, à juste titre, selon le principe de continuité d'exploitation. Une incertitude significative a été relevée. Les informations appropriées N'ONT PAS été fournies. 	<ul style="list-style-type: none"> Expression d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁶. Mention, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » du rapport de l'auditeur, de l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et du fait que cette incertitude n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers de l'entité. 	Paragraphe 23

⁵ Des exemples de rapports de l'auditeur comportant une section sur la continuité de l'exploitation se trouvent en annexe de la norme ISA 570 (révisée).

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

Conclusion de l'auditeur (selon son jugement, en fonction des éléments probants obtenus)	Incidences sur le rapport de l'auditeur ⁵	Renvois à la norme ISA 570 (révisée)
<ul style="list-style-type: none"> Les états financiers ont été préparés selon le principe de continuité d'exploitation. L'application du principe comptable de continuité d'exploitation est inappropriée. 	Expression d'une opinion défavorable .	Paragraphe 21
<ul style="list-style-type: none"> L'entité n'est pas en situation de continuité d'exploitation. Les états financiers ont été préparés, à juste titre, selon une base autre que la continuité d'exploitation. L'application d'une autre base est appropriée dans les circonstances. 	<ul style="list-style-type: none"> L'expression d'une opinion non modifiée est acceptable, pour autant que les états financiers fournissent des informations adéquates à propos de la base sur laquelle les états financiers ont été préparés. L'inclusion d'un paragraphe d'observations, conformément à la norme ISA 706 (révisée)⁷, peut être considérée comme appropriée pour attirer l'attention du lecteur sur la base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation. 	Paragraphe A27

Lorsqu'il considère les incidences sur son rapport, l'auditeur détermine également s'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer une conclusion sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. S'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison du contexte actuel, il doit déterminer les incidences sur son rapport, conformément à la norme ISA 705 (révisée). Par exemple, si l'obtention d'éléments probants concernant les prévisions est plus difficile, il pourrait en résulter une limitation de l'étendue des travaux. Le rapport de l'auditeur est abordé de façon plus générale dans un autre *Avis des permanents sur l'audit* intitulé *Rapport de l'auditeur : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19*⁸.

Questions clés de l'audit

La norme ISA 701⁹ exige que les questions clés de l'audit soient incluses dans le rapport de l'auditeur afin de mettre l'accent sur celles qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée.

Tout élément donnant lieu à une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation est, par sa nature même, une question clé de l'audit, comme le mentionne la norme ISA 701¹⁰. Dans le contexte actuel, il est également probable que, pour certaines entités, l'auditeur doive porter des jugements importants pour tirer des conclusions concernant l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation, ce qui pourrait donc être considéré comme une question clé de l'audit.

La communication des questions clés de l'audit ne dispense pas des obligations d'information de la norme ISA 570

⁷ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁸ Publication prévue au début mai 2020.

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

¹⁰ Norme ISA 701, paragraphe 15.

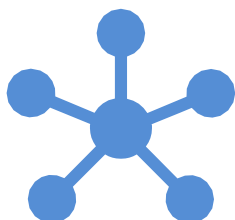
(révisée) mentionnées plus haut lorsqu'il existe une incertitude significative concernant la continuité de l'exploitation. Le paragraphe 15 de la norme ISA 701 explique que les questions donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée) ou à une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation selon la norme ISA 570 (révisée) ne doivent pas être décrites dans la section « Questions clés de l'audit » du rapport de l'auditeur. L'auditeur doit plutôt communiquer ces questions respectivement selon la norme ISA 705 (révisée) ou la norme ISA 570 (révisée), et, conformément à celles-ci, ajouter dans la section « Questions clés de l'audit » un renvoi aux sections pertinentes de son rapport.



Communication avec les responsables de la gouvernance

Le paragraphe 25 de la norme ISA 570 (révisée) établit les exigences concernant la communication avec les responsables de la gouvernance lorsque sont relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication obligatoire doit indiquer si les événements ou situations constituent une incertitude significative, si l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est appropriée, si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates et les incidences sur le rapport de l'auditeur, le cas échéant.

Il sera sans doute encore plus important de communiquer régulièrement et efficacement avec les responsables de la gouvernance dans le contexte actuel. Les répercussions de la pandémie de COVID-19 sur les entités changent rapidement. La situation évolue à une telle vitesse que les questions considérées pourraient ne plus être valables peu de temps après avoir été intégrées dans l'évaluation de la direction ou l'appréciation de l'auditeur. Ce dernier doit se pencher sur la façon dont il entend communiquer en temps opportun avec les responsables de la gouvernance au sujet de son rapport et des autres questions devant être portées à leur attention.



Incidence potentielle sur les questions à considérer par l'auditeur, conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹¹, relativement aux autres informations

Il est possible que dans certains pays, les entités soient tenues de présenter des informations supplémentaires dans les « autres informations » incluses dans le rapport annuel. Par exemple, la direction pourrait être tenue de commenter la viabilité ou la stratégie de l'entité à long terme.

Les responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations sont énoncées dans la norme ISA 720 (révisée), y compris dans les cas où les « autres informations » communiquées traitent de la continuité de l'exploitation, de la viabilité ou de la stratégie de l'entité. L'auditeur doit lire les autres informations et, ce faisant :

- apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers. Aux fins de cette appréciation, l'auditeur doit comparer des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers ;
- apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit, dans le contexte des éléments probants obtenus et des conclusions dégagées au cours de l'audit.

Les paragraphes 16 à 19 de la norme ISA 720 (révisée) traitent de la réponse de l'auditeur, y compris la prise de mesures appropriées, si celui-ci relève une incohérence significative ou conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

¹¹ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

Retard important dans l'approbation des états financiers



Le paragraphe 26 de la norme ISA 570 (révisée) énonce qu'en cas de délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers par la direction ou par les responsables de la gouvernance, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du retard. S'il pense que le retard peut être imputable à des événements ou situations liés à l'évaluation de la continuité de l'exploitation par la direction, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires, selon les indications du paragraphe 16 de la norme, et considérer l'incidence que cela peut avoir sur sa conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative, selon les indications du paragraphe 18.

La pandémie de COVID-19 est un facteur pouvant entraîner des retards dans l'approbation des états financiers, certaines autorités ayant déjà reporté les dates limites de dépôt de documents. En cas de retards importants, l'auditeur devrait considérer les exigences de la norme ISA 570 (révisée) mentionnées ci-dessus et s'assurer que la communication avec la direction et les responsables de la gouvernance demeure ouverte et efficace afin de permettre à l'auditeur et aux responsables de la gouvernance de s'acquitter de leurs responsabilités respectives malgré le retard important dans l'approbation des états financiers.

Documentation



Le paragraphe 8 de la norme ISA 230¹² exige que l'auditeur prépare une documentation sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus ainsi que les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions. Par conséquent, l'auditeur est tenu de consigner dans son dossier les procédures qu'il a mises en œuvre en lien avec la continuité de l'exploitation afin de justifier ses conclusions, lesquelles constitueront le fondement de son rapport, notamment en ce qui concerne l'expression d'une opinion modifiée ou toute autre modification devant être apportée à son rapport.

¹² Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*

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 © Avril 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 *Continuité de l'exploitation : 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 avril 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 *Continuité de l'exploitation : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

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

Titre original : Going Concern 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.