



Missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires dans un environnement perturbé par la COVID-19

Le présent document met en lumière les principales questions à considérer, dans l'environnement actuel, lors d'un examen limité d'informations financières intermédiaires conformément à la Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity.

Ce document ne modifie ni ne remplace la norme ISRE 2410, qui seule fait autorité. Sa lecture ne saurait se substituer à celle de la norme ISRE 2410.

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 l'examen limité d'informations financières intermédiaires.

Pour nombre d'entités, c'est dans les informations financières intermédiaires de 2020 que seront présentées pour la première fois les répercussions financières de la pandémie de COVID-19. Par conséquent, les mises à jour de ces informations préparées en 2020 par rapport au dernier jeu complet d'états financiers annuels publiés pourraient être plus étendues et plus complexes qu'à l'habitude.

Les lois ou les règlements des différents pays, la réglementation sur les valeurs mobilières, les règles boursières et les normes nationales peuvent influencer sur le référentiel servant à préparer les informations financières intermédiaires, la périodicité (trimestrielle ou semestrielle) des informations présentées et la nécessité de soumettre ces informations à l'examen limité ou à l'audit de l'auditeur indépendant. Dans certains cas, l'entité peut avoir le choix du référentiel d'information financière et être libre de faire examiner ou auditer ses informations financières intermédiaires.

Le présent document expose les principales questions que l'auditeur doit considérer quand il effectue un *examen limité* d'informations financières intermédiaires conformément à la norme ISRE 2410¹, étant donné les difficultés particulières que pose l'environnement actuel.

Un *examen limité* d'informations financières intermédiaires effectué conformément à la norme ISRE 2410 constitue une **mission d'assurance limitée** au terme de laquelle l'auditeur indépendant de l'entité exprime une conclusion, sur la base de son examen limité, quant à savoir s'il a relevé quoi que ce soit qui le porte à croire que les informations financières intermédiaires n'ont pas été préparées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Cet examen limité est réalisé par l'auditeur de l'entité.

¹ Selon le paragraphe 3 de la norme ISRE 2410, le professionnel en exercice qui a pour mission de procéder à l'examen limité d'informations financières intermédiaires d'une entité dont il n'est pas l'auditeur réalise sa mission conformément à la norme ISRE 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*. Cependant, le présent document porte sur

Il est essentiel de procéder le plus tôt possible à la planification de l'incidence possible de la pandémie de COVID-19 sur la mission ou, si la planification est déjà faite, de la passer en revue. En effet, la planification et l'exécution de la mission pourraient demander plus de ressources et de temps. En cas de mission auprès d'un groupe d'entreprises, il est possible que l'auditeur ait besoin de communiquer davantage avec les auditeurs des composantes et de faire davantage appel à leur participation. De plus, l'auditeur pourrait trouver nécessaire, dans le contexte actuel, de s'entretenir plus souvent avec les responsables de la gouvernance, par exemple pour discuter plus en détail de l'application du référentiel d'information financière ou des changements apportés aux contrôles à mesure que la situation évolue.



Responsabilité de la direction à l'égard des informations financières intermédiaires

La direction est responsable de la préparation des informations financières intermédiaires, de même que de l'établissement et du maintien d'un contrôle interne efficace à l'égard de ces informations. La direction prépare les informations financières intermédiaires conformément au référentiel d'information financière applicable. Pour les Normes internationales d'information financière (IFRS), par exemple, c'est la Norme comptable internationale (IAS) 34 *Information financière intermédiaire* qui établit les exigences relatives à un rapport financier intermédiaire.

En général, les informations financières intermédiaires sont essentiellement une mise à jour du dernier jeu complet d'états financiers annuels. La pandémie de COVID-19 pourrait donner lieu à des événements et à des opérations qui modifient considérablement la situation et la performance financières de l'entité depuis la fin du dernier exercice. À cause de la pandémie, la direction pourrait devoir consentir beaucoup plus d'efforts à l'application correcte des exigences du référentiel d'information financière applicable en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des informations à fournir, notamment pour fournir les informations intermédiaires adéquates sur les répercussions de la pandémie de COVID-19.

De plus, la crise sanitaire pourrait entraîner une multiplication des jugements que la direction doit porter relativement à l'établissement et à la présentation des estimations comptables. La direction pourrait en outre devoir mettre en place de nouveaux contrôles ou modifier les contrôles existants afin de préparer les informations financières intermédiaires à temps (par exemple, en raison de changements parmi le personnel ou de l'impossibilité d'accéder aux locaux de l'entité) et de réagir à l'augmentation des risques d'erreur ou de fraude. Des difficultés logistiques pourraient aussi se présenter, par exemple pour la réalisation d'évaluations par des experts ou l'obtention d'informations auprès des filiales, des coentreprises ou des entreprises associées situées dans d'autres pays, en particulier si les dates limites pour la présentation de l'information financière ont été reportées dans ces autres pays.

[TRADUCTION] « Quoique les informations à fournir dans un rapport intermédiaire soient moins étendues que celles présentées dans un rapport annuel, si le rapport intermédiaire est le premier rapport publié depuis la pandémie de COVID-19, il sera pertinent qu'il contienne des informations détaillées sur la crise sanitaire et ses répercussions significatives pour l'émetteur. »

Déclaration de l'OICV sur l'importance de fournir des informations relatives à la COVID-19 (mai 2020)

un examen limité d'informations financières intermédiaires effectué conformément à la norme ISRE 2410. Le terme « auditeur » est ici employé, non pas parce que l'auditeur exerce une fonction d'audit, mais parce que le présent document ne traite que des examens limités d'informations financières intermédiaires réalisés par l'auditeur indépendant des états financiers de l'entité.

Référentiel d'information financière applicable

La direction a parfois plusieurs choix quant à la sélection et à la mise en œuvre du référentiel d'information financière applicable. Il se peut notamment qu'elle doive décider si elle produira un jeu complet d'états financiers intermédiaires ou des états financiers intermédiaires résumés.

Le référentiel applicable à la préparation des informations financières intermédiaires dans un pays donné pourrait, par exemple, englober des normes de communication de l'information financière reconnues (IAS 34² ou autre) auxquelles s'ajouteraient des exigences légales ou réglementaires en matière de communication de l'information financière intermédiaire³.

Il est possible par ailleurs que, devant la pandémie de COVID-19, les lois ou les règlements des différents pays, la réglementation sur les valeurs mobilières, les règles boursières ou les prises de position des organismes de normalisation :

- aient modifié le référentiel d'information financière. Par exemple, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié en mai 2020 *Allègements de loyer liés à la COVID-19*, qui modifie IFRS 16 *Contrats de location* ;
- autorisent ou exigent des dérogations aux dispositions du référentiel d'information financière lors de la préparation des informations financières intermédiaires des périodes en cours. Par exemple, les lois et règlements ou les règles boursières pourraient permettre aux entités de ne pas comptabiliser ou d'omettre de présenter les effets de la pandémie de COVID-19 sur certains aspects des états financiers intermédiaires.

D'ordinaire, la direction doit indiquer clairement le référentiel qui a été appliqué à la préparation des informations financières intermédiaires pour en informer les utilisateurs.

Autres informations

Dans le contexte actuel, certaines entités présentent des mesures alternatives de la performance (par exemple, le bénéfice avant intérêts, impôt, amortissement et coronavirus ou BAIAC) afin d'exclure l'incidence financière de la pandémie, ou encore des informations pro forma qui excluent cette incidence. L'entité pourrait devoir vérifier si le référentiel d'information financière restreint ou interdit la présentation, dans ses rapports intermédiaires, d'informations supplémentaires qui n'auraient pas été préparées conformément au référentiel.



Réalisation par l'auditeur d'un examen limité d'informations financières intermédiaires conformément à la norme ISRE 2410

Questions à considérer pendant l'examen limité

La pandémie de COVID-19 peut aussi causer des difficultés à l'auditeur chargé de la mise en œuvre des procédures d'examen limité des informations financières intermédiaires. En plus des questions relatives au référentiel d'information financière applicable et aux autres informations, abordées à la section précédente, voici une liste de sujets pouvant exiger des efforts accrus de la part de la direction, sur lesquels l'auditeur aurait intérêt à se pencher.

² IAS 34 *Information financière intermédiaire*.

³ Le paragraphe A5 de la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, peut servir de référence à ce sujet.

Changements d'estimations comptables (évaluations de la juste valeur, correction de valeur pour pertes de crédit attendues, évaluation des stocks, etc.) et augmentation potentielle de l'incertitude d'estimation

Application de nouvelles méthodes comptables par suite de nouveaux événements ou de nouvelles opérations (coûts de restructuration, indemnités de cessation d'emploi, aide publique, activités abandonnées, etc.)

Comptabilisation de modifications apportées à des ententes, à des contrats ou aux modalités de service (modification de politiques de retour, nouveaux contrats conclus avec des clients ou des fournisseurs ou modification de tels contrats, conventions d'emprunt nouvelles ou modifiées, etc.)

Dépréciation d'actifs non financiers (y compris le goodwill)

Incidence sur les relations de couverture

Questions fiscales (par exemple, recouvrabilité des actifs d'impôt différé)

Violations potentielles des clauses restrictives relatives aux emprunts, y compris leur incidence sur le classement des passifs comme courants ou non courants

Incidence sur l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation

Prise en compte d'événements postérieurs à la date de clôture et détermination du fait qu'il s'agit d'événements donnant lieu à des ajustements ou non

Adoption ou modification de contrôles internes influant sur la préparation de l'information financière

Présentation de l'incidence de la COVID-19 sur la situation et la performance financières de l'entité

Obligations d'information du référentiel d'information financière devant être respectées en raison de la COVID-19 (par exemple, informations à fournir sur les pertes de valeur, les instruments financiers, les activités abandonnées ou les violations de clauses de contrats d'emprunt)

Possibilité que le seuil de signification utilisé par la direction pour la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières intermédiaires ait changé à cause de l'incidence financière de la pandémie de COVID-19

Les sections qui suivent décrivent les répercussions potentielles de la pandémie de COVID-19 sur les procédures d'examen limité des informations financières intermédiaires mises en œuvre par l'auditeur.

Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne⁴

Dans le cadre de sa mission d'examen limité des informations financières intermédiaires, l'auditeur actualise sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, par rapport à la compréhension qu'il a acquise lors de l'audit des plus récents états financiers annuels de l'entité. Pour ce faire, il procède à des demandes d'informations auprès de la direction qui vont lui permettre de mettre à jour les connaissances acquises précédemment. Le tableau ci-dessous donne des exemples de questions à considérer par l'auditeur en raison de la pandémie de COVID-19.

⁴ Paragraphes 12 à 18 de la norme ISRE 2410.

Demandes d'informations auprès de la direction	Exemples de l'incidence possible de la pandémie de COVID-19
<p>Changements dans le modèle économique et les activités de l'entité</p>	<p>Éléments pouvant avoir été modifiés :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la stratégie de l'entité ; • la nature des sources de revenus, des produits ou services et des marchés dans lesquels l'entité est active, y compris les modalités offertes par l'entité ; • la façon dont l'entité mène ses activités et l'emplacement de ses établissements ; • les principaux clients et fournisseurs de biens et de services ; • les modalités des contrats ; • le mode de financement de l'entité, par exemple la structure et les modalités de sa dette, ainsi que le financement additionnel sous forme d'aide publique.
<p>Changements importants apportés au contrôle interne et incidence possible de ces changements sur la préparation des informations financières intermédiaires</p>	<p>Cas possibles :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les contrôles ne fonctionnent pas comme prévu en raison du télétravail, d'une séparation inadéquate des tâches (par suite, par exemple, de mises à pied ou de difficultés de coordination) ou de l'absence des personnes possédant les connaissances et l'expérience requises ; • de nouveaux contrôles ou des contrôles plus stricts peuvent être mis en place à cause de l'accroissement des risques d'erreur ou de fraude, de changements des activités ou de la volonté d'atténuer l'effet des déficiences d'autres contrôles qui ne peuvent pas fonctionner comme prévu.

Compréhension du référentiel d'information financière applicable

Dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, l'auditeur pourrait devoir acquérir ou mettre à jour sa compréhension du référentiel d'information financière appliqué par la direction pour préparer les informations financières intermédiaires⁵. Ce faisant, l'auditeur peut devoir étudier avec soin si le référentiel est approprié aux circonstances de la mission et s'il y a un risque qu'il soit trompeur, en particulier si la direction a le choix du référentiel à employer ou du mode d'application du référentiel retenu. Par exemple, la pandémie de COVID-19 pourrait inciter la direction à choisir un référentiel qui fait mieux paraître la situation et la performance financières de l'entité, ou à préparer les informations financières intermédiaires en respectant certaines exigences des normes IFRS en matière

⁵ Le sous-alinéa 22 b)ii) du *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance* (le « Cadre d'assurance ») indique, parmi les conditions préalables qu'il est pertinent de prendre en compte avant l'acceptation ou le maintien d'une mission d'assurance, le fait que les critères (c'est-à-dire le référentiel d'information financière) devant être appliqués à la préparation des informations sur l'objet considéré par la mission (soit les informations financières intermédiaires) sont appropriés aux circonstances de la mission, notamment parce qu'ils comportent toutes les caractéristiques décrites au paragraphe 44 du Cadre d'assurance. Les paragraphes A2 à A10 de la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, contiennent des considérations pertinentes sur le référentiel d'information financière applicable.

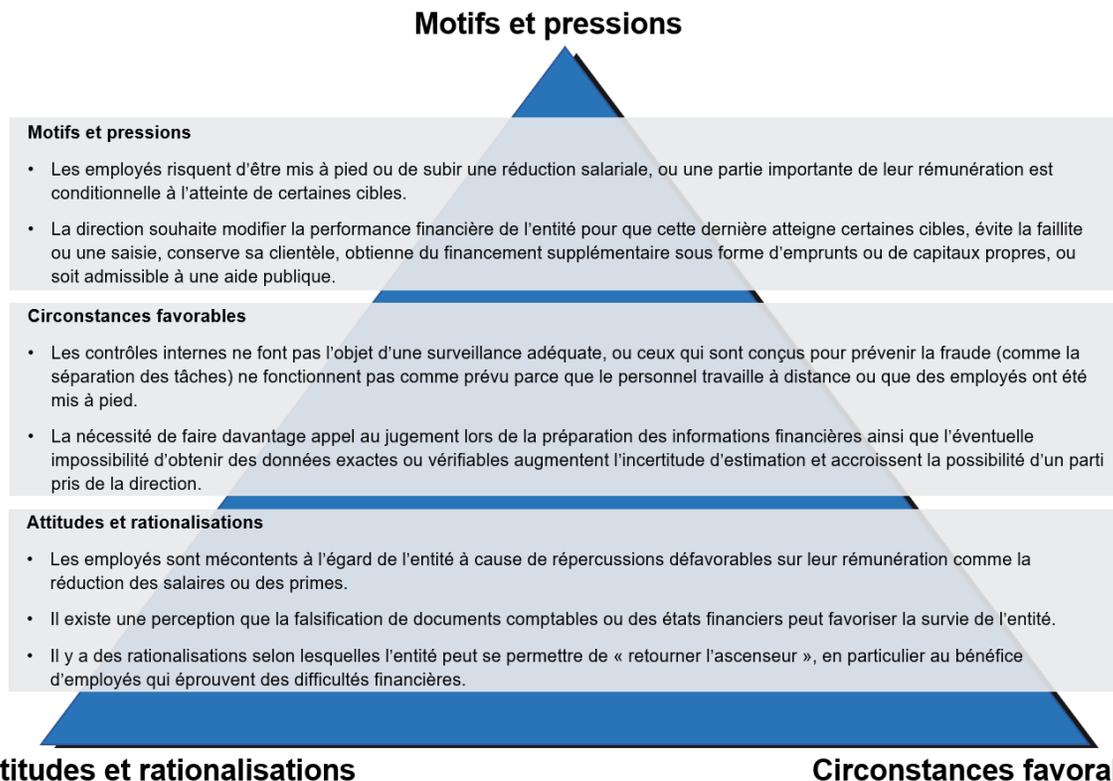
d'évaluation et de comptabilisation, mais pas toutes, dans le but d'éviter d'avoir à présenter l'incidence de la pandémie.

En outre, l'auditeur pourrait devoir déterminer si la direction a exposé avec clarté et transparence la base de préparation des informations financières intermédiaires⁶. Cette détermination prend toute son importance lorsque les lois ou les règlements des différents pays, la réglementation sur les valeurs mobilières, les règles boursières ou les prises de position des organismes de normalisation permettent ou exigent des dérogations au référentiel d'information financière pour la préparation d'informations financières intermédiaires durant la pandémie.

Fraude et esprit critique

L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique lorsqu'il met en œuvre des procédures d'examen limité des informations financières intermédiaires⁷, en particulier quand il s'informe auprès de la direction et d'autres personnes, s'il y a lieu, du risque que les informations financières intermédiaires puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes et de leur connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité.

Les exemples qui suivent illustrent des événements ou des situations susceptibles d'indiquer un risque accru de fraude par suite de la pandémie de COVID-19.



L'exercice de l'esprit critique revêt une grande importance, étant donné les jugements que porte la direction lors de la préparation des informations financières intermédiaires et la façon dont le référentiel d'information

⁶ Le paragraphe 47 du Cadre d'assurance indique que les utilisateurs doivent avoir accès aux critères (voir la note 3) pour qu'ils puissent comprendre comment l'objet considéré a été évalué ou apprécié.

⁷ Paragraphe 6 de la norme ISRE 2410.

financière influe sur ces jugements. Prenons l'exemple d'informations financières intermédiaires préparées conformément à IAS 34. Comme IAS 36 ne permet pas que les pertes de valeur du goodwill soient reprises lors de périodes ultérieures⁸, la direction pourrait être tentée de conclure qu'il n'est pas nécessaire de comptabiliser une perte de valeur du goodwill pour la période intermédiaire. En pareil cas, l'auditeur pourrait devoir mettre en œuvre des procédures d'examen supplémentaires.

Considérations liées au seuil de signification et évaluation des anomalies

La norme ISRE 2410 précise que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour mettre à jour sa compréhension de l'entité comprennent d'ordinaire la prise en considération du caractère significatif par rapport aux informations financières intermédiaires, en tenant compte du référentiel d'information financière applicable⁹. Cette prise en compte l'aide à déterminer la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pendant la mission d'examen limité et à évaluer l'incidence des anomalies.

L'incidence financière de la pandémie de COVID-19 pourrait entraîner un fléchissement des éléments de référence servant à déterminer le seuil de signification (par exemple, le bénéfice avant impôt, le total des produits ou la marge brute)¹⁰, ce qui aurait pour effet d'abaisser le seuil de signification par rapport à celui des derniers états financiers annuels audités de l'entité. Cet abaissement du seuil de signification pourrait avoir plusieurs répercussions :

- l'abaissement du seuil de signification peut faire en sorte que des anomalies non corrigées de la période précédente, qui étaient jugées non significatives, aient une incidence significative sur les informations financières intermédiaires de la période considérée. Si elles ne sont pas corrigées, ces anomalies pourraient influencer sur la conclusion de l'examen limité. Pour en savoir plus, se reporter à la rubrique « Dérogations au référentiel d'information financière applicable » de la section « Éléments à prendre en considération pour les besoins du rapport » présentée plus loin ;
- l'abaissement du seuil de signification pour une composante pourrait modifier l'importance financière des composantes lors d'un audit de groupe¹¹.



La pandémie pourrait aussi donner lieu à la présentation d'informations plus étoffées sur certaines questions comme les estimations comptables. Ces informations supplémentaires sont souvent qualitatives. Lorsqu'il examine le caractère adéquat des informations fournies en fonction du référentiel d'information financière applicable et qu'il détermine s'il est nécessaire d'apporter un ajustement pour que les informations financières intermédiaires soient préparées conformément à ce référentiel, l'auditeur peut

⁸ Paragraphe 124 d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

⁹ Paragraphe 15 de la norme ISRE 2410.

¹⁰ Les paragraphes A4 à A8 de la norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, décrivent l'utilisation d'éléments de référence lors de la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble et exposent quelques facteurs qu'il pourrait s'avérer utile de considérer.

¹¹ Les alinéas 9 d) et 9 m) et les paragraphes 21, A5 et A6 ainsi que les paragraphes A42 à A46 de la norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*, expliquent les notions de seuil de signification pour une composante et de composante importante et exposent quelques facteurs qu'il pourrait s'avérer utile de considérer.

prendre en compte des facteurs tels que les circonstances propres à l'entité et l'importance des informations fournies pour les utilisateurs des informations financières intermédiaires.

Demandes d'informations, procédures analytiques et autres procédures d'examen limité¹²

Les demandes d'informations, les procédures analytiques et les autres procédures d'examen limité servent de fondement à la conclusion de l'auditeur sur les informations financières intermédiaires. Étant donné qu'un examen limité d'informations financières intermédiaires est une mission d'assurance limitée, la nature des procédures ne doit pas permettre d'obtenir tous les éléments probants qui seraient requis lors d'un audit d'états financiers. Les procédures mises en œuvre doivent cependant être suffisantes pour que l'auditeur puisse formuler une conclusion.

La norme ISRE 2410 précise qu'il n'est *normalement* pas nécessaire, lors d'une mission d'examen limité, de tester les documents comptables au moyen de l'inspection, de l'observation physique et de la confirmation ; toutefois, dans le contexte actuel, il se peut que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre soient différents de ceux des missions d'examen limité des informations financières intermédiaires déjà réalisées pour l'entité. Par exemple, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire et approprié, à cause des faits et circonstances propres à l'entité, de mettre en œuvre des procédures d'inspection, d'observation physique, de confirmation, de contrôle arithmétique ou de réexécution pour tirer une conclusion. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique lorsqu'il détermine si les éléments probants obtenus grâce aux procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés et lui permettent d'étayer la conclusion de son examen limité des informations financières intermédiaires.

Les exemples ci-dessous illustrent comment la pandémie de COVID-19 peut influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen limité des informations financières intermédiaires expressément décrites dans la norme ISRE 2410¹³, qui, comme il a été mentionné plus haut, peuvent aussi être touchées par des considérations liées au seuil de signification.

¹² Paragraphes 19 à 25 de la norme ISRE 2410.

¹³ Paragraphe 21 de la norme ISRE 2410.

Procédure d'examen limité	Exemples de l'incidence possible de la pandémie de COVID-19
<p>Audits de groupe – communication avec les autres auditeurs qui réalisent un examen limité des informations financières intermédiaires des composantes importantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La COVID-19 peut avoir divers effets sur le groupe, en particulier si celui-ci exerce ses activités dans plusieurs secteurs ou pays. L'auditeur pourrait donc avoir besoin de communiquer plus étroitement avec les autres auditeurs qui mettent en œuvre les procédures d'examen limité des informations financières intermédiaires des composantes, de même que d'assurer une direction, une supervision et une revue plus poussées des travaux qu'ils effectuent pour les besoins de la mission d'examen limité. • Une composante qui n'a pas été jugée importante lors de l'audit des derniers états financiers annuels peut être devenue importante en raison de l'abaissement des seuils de signification utilisés ou parce qu'il est maintenant probable qu'elle entraîne des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de ses circonstances propres. • La conception ou l'exécution des contrôles à l'échelle du groupe (y compris les contrôles à l'égard du processus de consolidation) peuvent avoir été modifiées. L'auditeur pourrait donc devoir communiquer avec les auditeurs des composantes à propos de l'effet de ces changements sur les informations financières intermédiaires.

Procédure d'examen limité	Exemples de l'incidence possible de la pandémie de COVID-19
<p>Demandes d'informations auprès des membres de la direction responsables des questions financières et comptables et d'autres personnes au besoin</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les demandes d'informations auprès de la direction doivent porter entre autres sur l'incidence de la COVID-19 sur la préparation des informations financières intermédiaires conformément au référentiel d'information financière applicable. Des exemples des sujets sur lesquels devraient porter ces demandes d'informations sont énumérés plus haut, à la rubrique « Questions à considérer pendant l'examen limité ». • Étant donné que la direction doit faire davantage appel au jugement pour établir ses estimations dans le contexte actuel, les demandes d'informations pourraient devoir porter, entre autres, sur les sujets suivants : <ul style="list-style-type: none"> ○ les méthodes d'estimation, les hypothèses et les données d'entrée dont la direction s'est servie pour préparer les informations financières intermédiaires ; ○ les informations sous-tendant les estimations comptables et la façon dont la direction en a établi la fiabilité dans le contexte actuel ; ○ l'intention et la capacité de la direction de mener certaines actions au nom de l'entité.
<p>Application aux informations financières intermédiaires de procédures analytiques conçues pour identifier les corrélations et les éléments qui semblent inhabituels et peuvent dénoter l'existence d'anomalies significatives dans les informations financières intermédiaires</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il peut être utile de mettre en œuvre des procédures analytiques à l'égard des variations d'une période à l'autre, quoique celles-ci seront probablement moins efficaces en raison d'informations financières non comparables. Par exemple, s'il prévoit que la pandémie a eu une incidence grave sur les résultats de l'entité, l'auditeur peut remettre en question des informations financières qui n'indiqueraient aucune variation d'une période à l'autre. • Il se peut que l'auditeur puisse recourir à des procédures analytiques, s'il lui est possible de définir des attentes à l'égard des informations financières qui tiennent compte de l'incidence de la pandémie et d'autres facteurs sur l'entité. Il pourrait, par exemple, fonder ces attentes sur les renseignements et les tendances du secteur de l'entité.

Continuité de l'exploitation

Responsabilités de la direction

C'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les exigences du référentiel d'information financière sur cette évaluation pour la période intermédiaire sont le plus souvent les mêmes que celles visant les états financiers annuels¹⁴. Étant donné la détérioration de la conjoncture économique qui découle de la pandémie de COVID-19, il se peut que l'entité subisse une réduction de ses produits et flux de trésorerie qui modifie considérablement l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Certains référentiels d'information financière précisent la période pour laquelle la continuité de l'exploitation doit être évaluée. Par exemple, selon IAS 1, cette période devrait être d'au moins 12 mois à compter de la date de clôture¹⁵. Cette période pourrait être plus longue dans certains pays en raison d'exigences réglementaires locales.

Responsabilités de l'auditeur¹⁶

L'incidence de la pandémie sur l'évaluation de la continuité de l'exploitation pourrait amener l'auditeur :

- à mettre en œuvre des procédures supplémentaires ou plus poussées. Il n'est généralement pas nécessaire, lors de l'examen limité d'informations financières intermédiaires, de corroborer la faisabilité des plans de la direction ni de vérifier si l'issue de ces plans améliorera la situation, mais l'auditeur doit faire appel à son jugement professionnel et faire preuve d'esprit critique pour déterminer la nature et l'étendue des procédures nécessaires pour étayer la conclusion de son examen limité des informations financières intermédiaires. Il pourrait, par exemple, juger approprié d'effectuer un contrôle arithmétique des flux de trésorerie futurs ou d'inspecter les principaux contrats ;
- à inclure dans son rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires des considérations sur la continuité de l'exploitation (voir l'arbre de décision ci-après).

L'Avis des permanents sur l'audit intitulé [Continuité de l'exploitation : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19](#) renferme des renseignements utiles sur la responsabilité de la direction à l'égard de l'évaluation de la continuité de l'exploitation lors de la préparation d'informations financières intermédiaires. Il contient aussi des exemples de procédures d'audit et de questions à considérer entourant l'évaluation de la continuité de l'exploitation qui pourront s'avérer utiles pour déterminer la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre lors d'un examen limité d'informations financières intermédiaires.

¹⁴ Voir, par exemple, le paragraphe 4 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*.

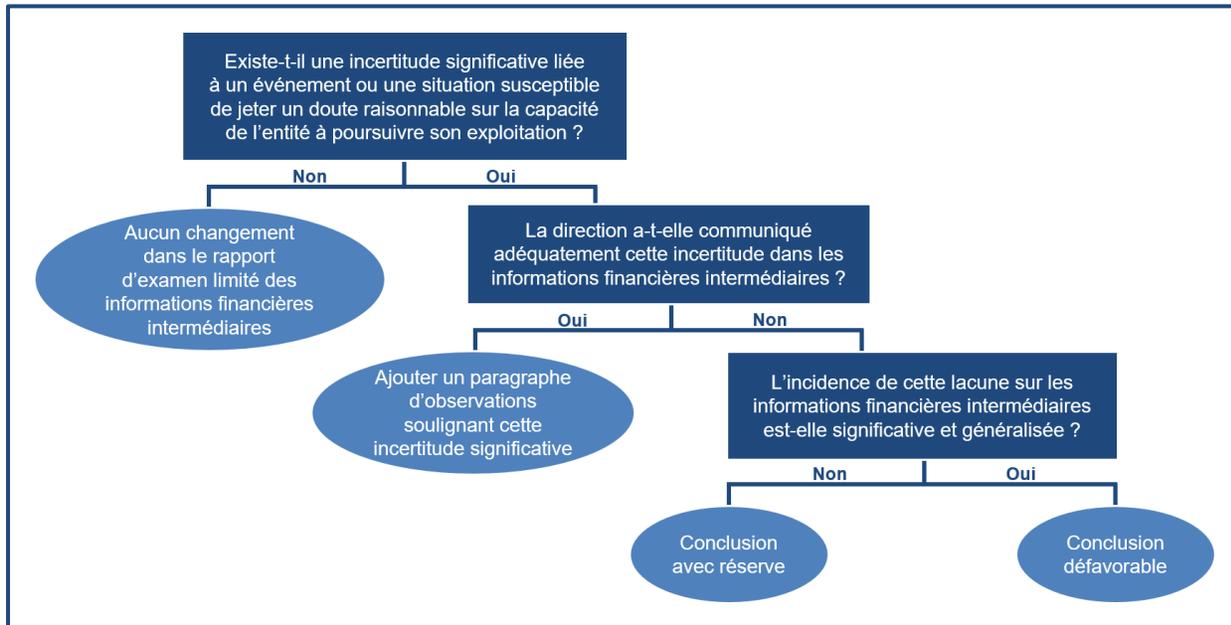
¹⁵ Paragraphe 26 d'IAS 1.

¹⁶ Paragraphes 27, 28 et 56 à 59 de la norme ISRE 2410.

Rappelons que la période pour laquelle la direction doit évaluer l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est parfois précisée dans le référentiel d'information financière applicable, la législation ou la réglementation. La norme ISRE 2410, en revanche, ne précise pas la période que l'auditeur doit considérer. Dans le contexte actuel, il peut être pertinent de tenir compte des exigences de la norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, à ce sujet, selon lesquelles l'auditeur doit prendre en compte la même période que celle retenue par la direction, sauf si celle-ci est inférieure à 12 mois, auquel cas il doit demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date de clôture¹⁷ (c'est-à-dire, pour des informations financières intermédiaires, la date de clôture de la période intermédiaire considérée).

L'International Federation of Accountants prévoit de publier en juillet 2020 des informations qui expliqueront plus en détail les différences, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, entre le rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires préparé conformément à la norme ISRE 2410 et le rapport de l'auditeur préparé conformément aux normes ISA.

Si l'auditeur, sur la foi des procédures d'examen limité mises en œuvre et après prise en compte des faits et circonstances propres à l'entité, détermine qu'il existe une incertitude significative quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il doit en faire mention dans son rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires. Les exigences concernant la continuité de l'exploitation ne sont pas les mêmes selon que l'auditeur prépare son rapport conformément à la norme ISRE 2410 ou selon les normes ISA¹⁸. L'arbre de décision ci-dessous illustre les considérations liées à la continuité de l'exploitation qui sont pertinentes eu égard au rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires.



La norme ISRE 2410 ne traite pas des cas où l'utilisation de la base de continuité de l'exploitation est inappropriée. Pour ces cas, l'auditeur pourra se référer au paragraphe 21 de la norme ISA 570 (révisée).

¹⁷ Paragraphe 13 de la norme ISA 570 (révisée).

¹⁸ Pour des renseignements plus généraux sur le rapport de l'auditeur préparé conformément aux normes ISA, se reporter à l'Avis des permanents sur l'audit intitulé [Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19](#).

Événements postérieurs

Responsabilités de la direction

Dans le contexte actuel, la détermination et le traitement par la direction des événements postérieurs à la date de clôture de la période intermédiaire donnant lieu ou non à des ajustements seront probablement plus difficiles et feront davantage appel au jugement.

Responsabilités de l'auditeur¹⁹

Les incertitudes et les difficultés associées à la pandémie de COVID-19 peuvent forcer la direction à faire davantage appel à son jugement à l'égard des événements postérieurs à la date de clôture et influencer sur les jugements que porte l'auditeur quand il met en œuvre les procédures d'examen limité. L'auditeur pourrait devoir faire des demandes d'informations supplémentaires ou mettre en œuvre d'autres procédures quant aux événements postérieurs, comme l'inspection des informations qui sous-tendent les jugements portés par la direction.

L'Avis des permanents sur l'audit intitulé [Événements postérieurs : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19](#) explique les responsabilités de la direction à l'égard des événements postérieurs et comprend des exemples d'événements ou de situations pouvant être touchés par la pandémie ou en résulter.

Déclarations de la direction²⁰

La norme ISRE 2410 exige que l'auditeur obtienne des déclarations sur certaines questions ; l'auditeur peut aussi demander des déclarations, au besoin, sur d'autres questions propres aux activités ou au secteur de l'entité. Il pourrait, par exemple, en demander sur la continuité de l'exploitation dans le contexte actuel. À ce sujet, il peut demander des déclarations semblables à celles données en exemple à l'alinéa 16 e) de la norme ISA 570 (révisée), par exemple sur les plans d'action de la direction pour l'avenir et la faisabilité de ces plans.

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance²¹

Dans le contexte actuel, une communication régulière et efficace avec la direction et les responsables de la gouvernance est essentielle, parce que la situation évolue sans cesse et que les changements peuvent influencer sur les informations financières intermédiaires présentées.

Éléments à prendre en considération pour les besoins du rapport

Dérogations au référentiel d'information financière applicable²²

D'après les résultats des procédures d'examen limité mises en œuvre, l'auditeur peut identifier des éléments qui nécessitent un ajustement significatif des informations financières intermédiaires. L'incidence de la pandémie de COVID-19 pourrait avoir amplifié les situations donnant lieu à certains ajustements significatifs (informations fournies inadéquates ou application inappropriée des méthodes comptables, par

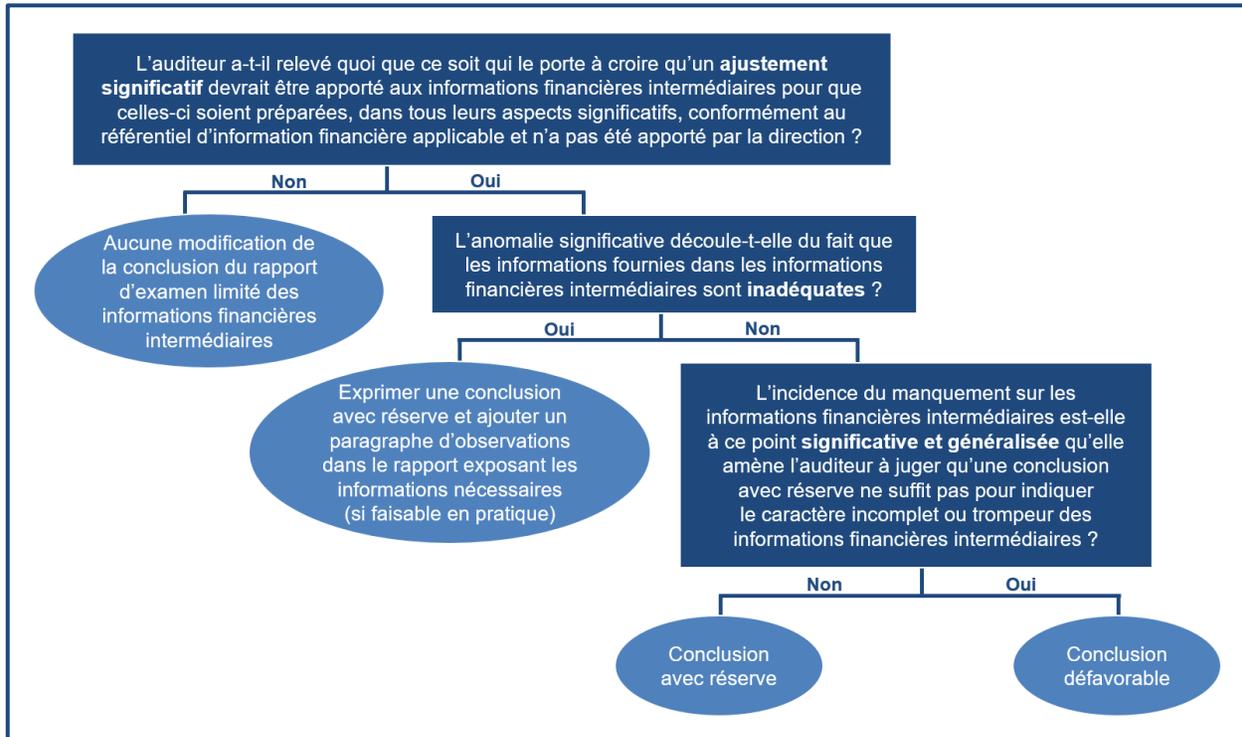
¹⁹ Paragraphe 26 de la norme ISRE 2410.

²⁰ Paragraphes 34 et 35 de la norme ISRE 2410.

²¹ Paragraphes 38 à 42 de la norme ISRE 2410.

²² Paragraphes 45 à 47 de la norme ISRE 2410.

exemple). Le diagramme ci-après illustre l'effet d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable sur le rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires.



Dérogations au référentiel d'information financière applicable permises ou requises par les lois ou les règlements des différents pays, la réglementation sur les valeurs mobilières, les règles boursières ou les prises de position des organismes de normalisation

Si les lois ou les règlements des différents pays, la réglementation sur les valeurs mobilières, les règles boursières ou les prises de position des organismes de normalisation permettent ou exigent des dérogations aux dispositions du référentiel d'information financière applicable lors de la préparation d'informations financières intermédiaires pour la période en cours, cela peut influencer sur la conclusion de l'examen limité (voir plus haut les précisions sur le référentiel applicable).

Pour déterminer s'il y a une incidence sur la conclusion de l'examen limité, l'auditeur prend en compte les faits et circonstances propres à l'entité, au regard du référentiel d'information financière applicable (et de son champ d'application) et des procédures mises en œuvre (la façon dont le référentiel est appliqué et la question de savoir si une dérogation, le cas échéant, porte l'auditeur à croire qu'un ajustement significatif devrait être apporté aux informations financières intermédiaires). Par exemple, l'autorité compétente dans un pays donné peut avoir publié une directive permettant aux entités de ne pas comptabiliser, dans leurs informations financières intermédiaires, certaines dépréciations d'actifs découlant de la pandémie et leur indiquant de fournir des informations supplémentaires sur les estimations comptables touchées. En pareil cas, la non-comptabilisation de la dépréciation d'un actif non visé par la directive de l'autorité en question constituerait une dérogation au référentiel d'information financière applicable, et l'auditeur pourrait devoir formuler une conclusion avec réserve, voire une conclusion défavorable (se reporter à la section précédente, « Dérogations au référentiel d'information financière applicable »).

*Limitation de l'étendue des travaux*²³

Le contexte actuel peut prêter à davantage de circonstances dans lesquelles l'examen limité ne peut pas être mené à bien en raison d'une limitation de l'étendue des travaux. Par exemple, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure de demander des informations à la direction ou d'en obtenir d'elle en temps voulu si tout le travail se fait à distance. Il peut donc y avoir plus de circonstances dans lesquelles l'auditeur n'est pas en mesure de délivrer son rapport, ou, s'il est tenu de le faire, doit :

- exprimer une conclusion avec réserve, si la limitation est reliée à des éléments particuliers qui ne sont pas généralisés eu égard aux informations financières intermédiaires ;
- formuler une impossibilité d'exprimer une conclusion.

*Paragraphes d'observations*²⁴

La norme ISRE 2410 n'interdit pas à l'auditeur d'inclure des points supplémentaires dans le rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires. Notamment, l'auditeur peut juger approprié et nécessaire d'y inclure un paragraphe d'observations pour mettre l'accent sur d'autres sujets d'incertitude importante découlant de la COVID-19 qui ont été adéquatement communiqués dans les informations financières intermédiaires. Par exemple, il peut être approprié de souligner les informations fournies sur les questions suivantes :

- la façon dont la pandémie de COVID-19 a influé sur les variations de la situation et de la performance financières de l'entité depuis la fin du dernier exercice ;
- certaines estimations comptables (par exemple, les pertes de crédit attendues) qui ont considérablement accru l'incertitude d'estimation.

Les points soulignés dans un paragraphe d'observations du rapport d'examen limité des informations financières intermédiaires pourraient par la suite être considérés comme des questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur lors de la détermination des « questions clés de l'audit » dans le cadre de l'audit des états financiers annuels de l'entité. Se reporter à l'Avis des permanents sur l'audit intitulé [Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19](#) pour en savoir plus à ce sujet.

Autres informations

Les paragraphes 36 et 37 de la norme ISRE 2410 décrivent les responsabilités de l'auditeur à l'égard des autres informations qui accompagnent les informations financières intermédiaires. Dans le contexte actuel, il s'agirait notamment de mesures alternatives de la performance et d'informations pro forma qui excluent l'incidence financière de la pandémie de COVID-19. Le paragraphe 36, en particulier, décrit les questions à considérer par l'auditeur dans des circonstances où la direction présente d'autres informations qui brossent un portrait plus positif de la performance financière de l'entité et leur accorde une importance exagérée ou ne les définit pas clairement ou encore, ne les rapproche pas clairement avec les informations financières intermédiaires proprement dites. L'auditeur pourrait aussi devoir vérifier si le référentiel d'information financière restreint ou interdit la présentation par la direction, dans les informations financières intermédiaires, d'autres informations qui n'auraient pas été préparées conformément au référentiel d'information financière applicable.

²³ Paragraphes 48 à 54 de la norme ISRE 2410.

²⁴ Paragraphes 55 et 60 de la norme ISRE 2410.

L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique lorsqu'il lit les autres informations dans le but de repérer des incohérences significatives ; il doit notamment être conscient que les ajustements apportés aux informations financières dans le but d'exclure l'incidence de la pandémie pourraient aussi comprendre des ajustements sans lien avec celle-ci.

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 © Juin 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 *Missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires dans un environnement 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 juin 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en juillet 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 *Missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires dans un environnement perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires dans un environnement perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Review Engagements on Interim Financial Information in the Current Evolving Environment Due to 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.