

COVID-19 Ressources

Évaluation de la continuité de l'exploitation : cas limites

Ce que vous devez savoir (mis à jour en janvier 2021)

Quel est le problème?

1. La COVID-19 continue de faire sentir ses effets au Canada et dans le reste du monde. Certaines entreprises ont dû composer avec une réduction radicale ou un arrêt complet de leurs activités, situations pouvant jeter un doute sur leur viabilité à long terme ou leur capacité à poursuivre leur exploitation.
2. En comptabilité, la notion de continuité de l'exploitation suppose que l'entreprise a assez de ressources à sa disposition pour poursuivre ses activités (c'est-à-dire que ses activités d'exploitation lui apportent des rentrées suffisantes ou qu'elle a accès à du financement, par exemple).
3. Pour établir des états financiers intermédiaires ou annuels conformément aux normes IFRS®, la direction devra apprécier s'il existe une incertitude significative quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si, au terme de cette évaluation, la direction conclut à l'absence d'incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation, mais qu'une légère modification des hypothèses retenues l'aurait amenée à la conclusion contraire, elle a affaire à ce qu'on appelle un « cas limite ». (IAS 1.25)
4. La continuité de l'exploitation est un sujet particulièrement vaste. Nous nous concentrerons ici sur les questions de comptabilité et de certification qui se posent en présence d'un cas limite (voir ci-dessus).

Que doit prendre en compte la direction lorsqu'elle prépare les états financiers?

5. Pour évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, la direction doit prendre en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. À ce sujet, le paragraphe 26 d'IAS 1 précise que le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Pour certaines sociétés, il est possible qu'une évaluation plus poussée soit nécessaire, auquel cas la direction pourrait avoir :
 - a) à mettre à jour, sur la base d'informations récentes, ses prévisions financières et son analyse de sensibilité;
 - b) à réexaminer la rentabilité attendue de la société et le financement des activités;
 - c) à revoir les calendriers de remboursement des dettes de la société et les sources potentielles de financement de remplacement;
 - d) à considérer toute information dont elle prendrait connaissance entre la date de clôture et celle d'autorisation de publication des états financiers qui donnerait à penser que la société ne pourrait pas poursuivre son exploitation. (IAS 1.25 et 1.26)
6. Il se peut que la direction soit en mesure, au terme de son évaluation, de tirer une conclusion claire relativement à l'absence ou à l'existence d'une incertitude significative quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Voir les indications fournies aux paragraphes 25, 26 et 125 d'IAS 1. (IAS 1.25, 1.26 et 1.125)
7. Dans d'autres cas, il peut y avoir des incertitudes quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation, mais aucune qui soit significative. Lorsque la direction conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation – conclusion qui implique une part de jugement considérable –, les obligations d'information du paragraphe 122 d'IAS 1 s'appliquent aux jugements qu'elle porte pour arriver à cette conclusion. (IAS 1.122)
8. Les obligations d'information du paragraphe 122 d'IAS 1 font partie des obligations d'information concernant l'évaluation de la continuité de l'exploitation mentionnées dans une décision prise par l'IFRS® Interpretations Committee en juillet 2014.
9. Dans les évaluations où les cas limites sont courants, les obligations d'information des paragraphes 125 à 133 d'IAS 1 peuvent aussi être pertinentes, notamment lorsqu'il y a des sources importantes d'incertitude relative aux estimations. Selon ces paragraphes, la société doit fournir des informations sur les hypothèses qu'elle formule pour l'avenir et sur les autres sources majeures d'incertitude relative aux estimations à la fin de la période de présentation de l'information financière, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable des actifs et des passifs au cours de l'exercice suivant. (IAS 1.125)
10. Vu la part de jugement qu'implique l'évaluation de la continuité de l'exploitation, la direction doit s'attendre à avoir des discussions approfondies avec diverses personnes au sein de l'entreprise ainsi

qu'avec les administrateurs et les auditeurs. Les hypothèses sur lesquelles s'appuie la direction pour conclure que la société sera en mesure de poursuivre son exploitation, surtout celles qui sont les plus importantes et qui reposent le plus sur l'exercice du jugement, seront probablement au cœur de ces discussions. Dans la prochaine section, il sera question des points à considérer dans un audit relativement aux cas limites rencontrés dans l'évaluation de la continuité de l'exploitation.

Sur le plan de l'audit, que faut-il considérer lorsqu'on a affaire à un cas limite?

Évaluation du caractère adéquat des informations fournies

11. Dans les cas limites de continuité de l'exploitation, même si l'auditeur conclut à l'absence d'incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Comme nous l'avons déjà mentionné (voir les [paragraphe 7 et 9](#)), lorsque la direction conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation, elle doit fournir des informations sur les jugements qu'elle a portés pour arriver à cette conclusion. L'auditeur pourrait devoir tenir compte de cette obligation dans son évaluation. (NCA 570.20)

Rapport de l'auditeur dans les cas où les informations fournies sont adéquates

12. Si l'auditeur détermine que les informations fournies sont adéquates au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, il délivre un rapport comportant une opinion non modifiée. Selon les circonstances de la mission, il pourrait aussi envisager d'inclure dans son rapport des questions clés de l'audit ou un paragraphe d'observations.

Questions clés de l'audit

13. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur est une exigence qui, dans le cas des entités cotées à la Bourse de Toronto, sauf celles qui sont tenues de se conformer au *Règlement 81-106 sur l'information continue des fonds d'investissement*, s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes closes à compter du 15 décembre 2020. Pour les autres entités, différentes dates d'entrée en vigueur sont prévues dans la NCA 701. (NCA 701.C6)

14. Lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe pas d'incertitude significative quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation, mais qu'il détermine qu'une ou que plusieurs questions se rattachant à cette conclusion constituent des questions clés de l'audit, il doit, selon le paragraphe 11 de la NCA 701, communiquer ces questions dans son rapport. Dans la description de ces questions clés de l'audit fournie dans son rapport, l'auditeur peut inclure, par exemple, divers aspects des événements ou situations en question qui sont communiqués dans les états financiers, notamment des informations qui, comme nous l'avons vu aux [paragraphe 7 et 9](#), sont fournies par l'entité au sujet des jugements portés par la direction (lourdes pertes d'exploitation, facteurs atténuants, etc.). Le paragraphe 13 de la NCA 701 exige que la description de chacune des questions clés de l'audit

comprenne un renvoi aux informations fournies à leur sujet, le cas échéant, dans les états financiers, et qu'elle fasse état :

- des raisons pour lesquelles la question est considérée comme étant l'une des plus importantes de l'audit et constitue de ce fait une question clé de l'audit;
- de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit. (NCA 701.11 et 701.13)

15. L'auditeur qui communique une question clé de l'audit se rattachant à un cas limite peut juger utile de mettre l'accent sur son importance relative. Pour ce faire, il peut la présenter de manière à la mettre en relief par rapport à d'autres questions dans la section « Questions clés de l'audit » (par exemple, en la présentant en premier) ou ajouter de l'information dans la description de la question clé de l'audit afin de préciser son importance pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

Paragraphe d'observations

16. Il peut y avoir des cas où l'auditeur considère que la communication d'informations sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation, y compris d'informations sur les jugements portés par la direction (voir les [paragraphe 7 et 9](#)), est fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'auditeur peut alors envisager d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observations faisant mention de ces informations :

- si la NCA 701 ne s'applique pas;
- si la NCA 701 s'applique, mais que l'auditeur a déterminé que ces informations ne constituent pas des questions clés de l'audit.

17. Les exigences et les modalités d'application concernant les paragraphes d'observations et les paragraphes sur d'autres points se trouvent dans la NCA 706. Selon le paragraphe 9 de cette norme, lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit le placer dans une section distincte de son rapport précédée d'un titre approprié contenant le terme « observations ».

Il doit aussi :

- y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations;
- préciser, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question;
- indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (NCA 706.9)

Rapport de l'auditeur dans les cas où les informations fournies sont inadéquates

18. Il est possible que :

- l'auditeur considère que les informations fournies sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation, y compris les informations fournies sur les jugements portés par la direction (voir les [paragraphe 7 et 9](#)), sont inadéquates au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable;
- la direction n'apporte pas les modifications nécessaires pour rendre ces informations adéquates.

Dans un tel cas, l'auditeur tient compte de l'incidence que cela peut avoir sur la forme et le contenu de son rapport, conformément à la NCA 705.

Existe-t-il d'autres ressources?

19. Si certaines de vos questions demeurent sans réponse, les publications énumérées ci-dessous pourraient vous être utiles.

Comptabilité

[Continuité de l'exploitation et risque de liquidité – Ce que vous devez savoir \(mis à jour en janvier 2021\)](#)

[Going concern – a focus on disclosure](#)

Audit et certification

Le présent document ne traite pas de toutes les situations possibles. Par exemple, il se peut que l'auditeur arrive à la conclusion qu'il existe une incertitude significative quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Dans ce cas, il peut lui être utile de se référer, entre autres, aux indications ne faisant pas autorité indiquées ci-dessous.

Publications de CPA Canada

[Guide – Incidences sur les rapports des Normes canadiennes d'audit \(NCA\)](#)

[Article – Incidence de la COVID-19 sur la continuité de l'exploitation](#)

Publications du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB)

[Avis des permanents sur l'audit – Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19](#)

[Avis des permanents sur l'audit – Continuité de l'exploitation : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19](#)