

Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19

Le présent document met en lumière les principales questions à considérer, dans l'environnement actuel, en lien avec la délivrance d'un rapport conformément aux Normes internationales d'audit (normes ISA) ou aux Normes internationales de missions d'examen (normes ISRE), selon le cas. Ce document ne modifie ni ne remplace les normes ISA ou les normes ISRE ; elles seules font autorité. Sa lecture ne saurait se substituer à celle des normes.

Cet Avis des permanents sur l'audit porte uniquement sur le rapport délivré à l'issue de l'audit des états financiers d'une entité selon les normes ISA ou d'une mission d'examen limité des informations financières intermédiaires de la même entité selon la norme ISRE 2410¹.

Le présent document est destiné à aider les préparateurs, les responsables de la gouvernance et les utilisateurs d'états financiers à acquérir une compréhension des répercussions possibles sur les rapports d'audit et d'examen intermédiaire de certaines questions qui sont d'une pertinence accrue dans la situation actuelle.

La pandémie de COVID-19 a des répercussions considérables (volatilité, incertitudes significatives potentielles) sur les économies, les marchés et les entreprises à l'échelle mondiale. Dans ce contexte empreint d'imprévisibilité, les auditeurs d'entités affectées par la situation actuelle devront considérer les incidences possibles sur les rapports d'audit et d'examen intermédiaire qu'ils délivrent aux utilisateurs visés pour leur communiquer respectivement une opinion d'audit et une conclusion de mission d'examen limité. Les mesures qu'il convient de prendre seront fonction des circonstances propres à la mission.

Le présent avis souligne les répercussions que peut avoir la situation actuelle sur le rapport de l'auditeur et le rapport de mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires, à savoir, notamment :

- l'expression d'une opinion modifiée en raison d'anomalies significatives dans les états financiers ou l'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- l'existence d'une incertitude significative relative à la continuité de l'exploitation ;
- l'ajout d'un paragraphe sur les questions clés de l'audit ou d'un paragraphe d'observations ;
- les incidences sur le rapport de mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires lorsque celui qui le délivre est aussi l'auditeur des états financiers.



Préparation des états financiers et rapport de l'auditeur sur ces états

Responsabilités de la direction en ce qui concerne la préparation des états financiers

Il incombe à la direction de préparer les états financiers conformément au référentiel applicable. Elle doit porter des jugements et établir des estimations concernant les informations et les montants présentés dans les états financiers,

¹ Norme ISRE 2410, *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*.

ce qui va jusqu'à déterminer si le principe de continuité d'exploitation convient encore à la préparation de ces états.

Dans les circonstances actuelles, la communication d'informations prend de plus en plus d'importance. Les utilisateurs s'attendent à une transparence accrue, par voie d'informations sur les incidences significatives de la pandémie de COVID-19, par exemple l'effet de la volatilité des marchés des capitaux, la détérioration de la qualité du crédit ou les problèmes de liquidité, les interventions de l'État (les subventions, entre autres) et les changements découlant d'une diminution de la production ou d'une restructuration.

Éléments probants suffisants et appropriés à l'appui de l'opinion de l'auditeur

La pandémie de COVID-19 amène l'auditeur à revoir sa façon d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Les difficultés d'accès (en raison des restrictions de voyage, du passage au télétravail, etc.) et la question de la disponibilité du personnel du client sont des problèmes courants. Par exemple, il se pourrait que l'auditeur ne soit plus en mesure d'être présent à la prise d'inventaire physique, que l'auditeur de groupe ait du mal à accéder aux dossiers de travail des auditeurs des composantes ou que l'auditeur n'arrive pas à acquérir une compréhension des contrôles internes ni à les tester du fait de changements dans le fonctionnement de l'entité. L'auditeur pourrait mettre en œuvre des procédures de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, mais il ne lui sera pas toujours possible de le faire.

L'auditeur qui se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à son opinion sur les états financiers doit considérer les incidences sur son rapport, notamment quant à savoir s'il doit exprimer une opinion modifiée.

Selon les normes ISA, il est également nécessaire d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour les informations fournies par voie de notes. De plus, lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur doit évaluer la présentation d'ensemble des états financiers et apprécier si les états financiers, y compris les informations fournies par voie de notes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle. Si les informations fournies ne décrivent pas de façon appropriée les incidences significatives de la pandémie de COVID-19 (par exemple, concernant les hypothèses importantes utilisées aux fins d'établissement des estimations comptables, la gestion des risques financiers ou les jugements importants portés sur la continuité de l'exploitation), il convient de considérer les effets possibles sur le rapport de l'auditeur, notamment quant à savoir s'il y a lieu d'exprimer une opinion modifiée.

Rapport de l'auditeur

L'auditeur planifie et réalise l'audit de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble, y compris les informations fournies, ne comportent pas d'anomalies significatives. Dans son rapport, l'auditeur exprime une opinion sur les états financiers compte tenu des éléments probants obtenus.

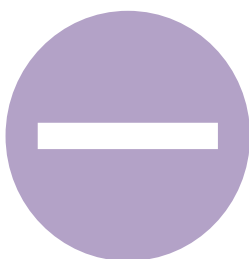
Le rapport de l'auditeur est régi par les normes ISA suivantes :

- [Norme ISA 700 \(révisée\), Opinion et rapport sur des états financiers](#), qui énonce les exigences concernant la formation de l'opinion de l'auditeur et le contenu de son rapport. Elle fournit également des exemples de rapports pour les cas qui ne nécessitent pas de modification de l'opinion ou du rapport.

- [Norme ISA 701, Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant](#), qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions qui, selon son jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de l'entité cotée ou de l'entité pour laquelle des textes légaux ou réglementaires exigent la communication des questions clés de l'audit. L'auditeur peut également choisir de communiquer les questions clés de l'audit dans d'autres circonstances.
- [Norme ISA 705 \(révisée\), Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant](#), qui énonce les exigences qui conduisent à l'expression d'une opinion modifiée lorsque les états financiers ne sont pas exempts d'anomalies significatives ou que l'auditeur est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Elle fournit également des exemples de rapports comportant une opinion modifiée.
- [Norme ISA 706 \(révisée\), Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant](#), qui explique les circonstances dans lesquelles il pourrait être nécessaire d'ajouter les paragraphes en question et fournit des exemples de rapports en comportant.

Le reste du présent avis est consacré aux situations qui peuvent mener l'auditeur à apporter des modifications à son rapport lorsque les questions découlant des perturbations liées à la pandémie de COVID-19 sont à prendre en considération dans la préparation des états financiers de l'entité.

Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur



Les répercussions de la pandémie de COVID-19 peuvent accentuer des situations qui amènent l'auditeur à exprimer une opinion modifiée :

- soit parce qu'il détermine, conformément à la norme ISA 450, qu'il existe des anomalies non corrigées qui sont significatives, prises individuellement ou collectivement, par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble² ;
- soit parce qu'il conclut, conformément à la norme ISA 330, qu'il est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés³.

Dans les circonstances actuelles, l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur en raison d'*anomalies significatives dans les états financiers* pourrait se rattacher :

- au **caractère approprié ou adéquat des informations fournies** dans les états financiers, par exemple si les états financiers ne comportent pas toutes les informations à fournir pour décrire adéquatement l'effet sur l'entité des perturbations provoquées par la pandémie de COVID-19, y compris les risques, les estimations et les jugements concernant l'entité ;
- à l'**application des méthodes comptables retenues par l'entité**, par exemple, si la comptabilisation et l'évaluation des actifs et des passifs ne sont pas conformes aux méthodes comptables de l'entité.

² Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 11, et norme ISA 705 (révisée), alinéa 6 a).

³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 26 et 27, et norme ISA 705 (révisée), alinéa 6 b).

L'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur peut également s'expliquer par *l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés*, y compris en raison de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité ou liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur. Par exemple, l'accès aux documents comptables de l'entité ou la capacité à obtenir des éléments probants (accès aux informations ou aux personnes rattachées à l'entité ou à ses composantes, dont les entreprises associées et coentreprises) peut être limité du fait des mesures de confinement ou d'interdiction de voyage prises pendant la pandémie de COVID-19 par les gouvernements.

Les types d'opinions modifiées sont énoncés dans la norme ISA 705 (révisée)⁴, qui contient des explications sur les circonstances dans lesquelles s'applique chacun d'entre eux (opinion avec réserve, opinion défavorable et impossibilité d'exprimer une opinion) selon le jugement que l'auditeur porte à l'égard de la situation.

Le tableau qui suit montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers	
	Incidences significatives mais non généralisées	Incidences significatives et généralisées
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Les éléments particuliers que doit inclure dans son rapport l'auditeur qui exprime une opinion modifiée sur les états financiers sont précisés dans la norme ISA 705 (révisée)⁵.

Communication avec les responsables de la gouvernance

De façon générale, lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, il doit informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé de l'opinion modifiée⁶. D'autres communications avec les responsables de la gouvernance peuvent aussi être requises lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée (par exemple, s'il y a des anomalies significatives résultant de l'omission d'informations à fournir)⁷.

⁴ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 7 à 10.

⁵ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 20 à 29.

⁶ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 30.

⁷ Norme ISA 705 (révisée), alinéa 23 a).



Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

L'incertitude qu'entraîne la pandémie de COVID-19, notamment sur le plan de la santé financière et de l'exploitation, se traduira sans doute par une augmentation des risques. Par conséquent, il se peut que l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, s'il y a lieu, les informations fournies à ce sujet dans les états financiers doivent être étayées par des éléments probants plus convaincants que d'habitude. La conclusion que tire l'auditeur quant à la continuité de l'exploitation, compte tenu des faits et des circonstances propres à l'entité, détermine les incidences

sur son rapport.

Les responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne la continuité de l'exploitation et les incidences sur son rapport sont énoncées dans la norme ISA 570 (révisée), [Continuité de l'exploitation](#). Des exemples de rapports de l'auditeur comportant une section sur la continuité de l'exploitation se trouvent en annexe de la norme.

La norme ISA 570 (révisée) exige de l'auditeur qu'il évalue si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers⁸. La somme de travail nécessaire à l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettront d'étayer, conformément à la norme ISA 570 (révisée), sa conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation fait l'objet d'un autre avis des permanents de l'IAASB, [Continuité de l'exploitation : Questions à considérer dans un environnement d'audit perturbé par la COVID-19](#). Celui-ci comporte une section concernant les incidences possibles sur le rapport de l'auditeur, mais il ne traite pas des situations qui appellent une opinion modifiée (opinion avec réserve ou défavorable, ou impossibilité d'exprimer une opinion) autant en détail que le présent avis.

Cas où le rapport de l'auditeur doit contenir des modifications liées à la continuité de l'exploitation

Si l'auditeur conclut qu'il convient que la direction applique le principe comptable de continuité d'exploitation, mais qu'une incertitude significative existe, il doit déterminer si les états financiers donnent des informations adéquates sur les principaux événements et situations ainsi que sur les plans de la direction pour y faire face, et si, dans les circonstances, l'entité risque d'être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

Les incidences sur le rapport de l'auditeur sont résumées dans le tableau qui suit.

⁸ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 17 à 20.

Incidences sur le rapport de l'auditeur ⁹		
Conclusion de l'auditeur	Incidence sur le rapport	Situation donnant lieu à la modification
Il ne convient pas d'appliquer le principe de continuité d'exploitation	Opinion défavorable	La direction a préparé les états financiers selon le principe de continuité d'exploitation, mais l'auditeur juge que ce n'est pas approprié.
Il convient d'appliquer le principe de continuité d'exploitation MALGRÉ l'existence d'une incertitude significative	Opinion non modifiée + section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »¹⁰	Les états financiers contiennent des informations adéquates sur l'incertitude significative. L'auditeur inclut alors dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », pour : <ul style="list-style-type: none"> attirer l'attention sur les informations pertinentes fournies dans les états financiers ; préciser que les événements ou situations en cause indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.
	Opinion avec réserve ou opinion défavorable	Il y a absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, ce qui amène l'auditeur : <ul style="list-style-type: none"> à exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée) ; à indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'est pas communiquée adéquatement dans les états financiers.
	Impossibilité d'exprimer une opinion	Les circonstances en présence, extrêmement rares, sont caractérisées par des incertitudes multiples,

⁹ Norme ISA 570 (révisée), paragraphes 21 à 24.

¹⁰ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 22.

Incidences sur le rapport de l'auditeur ⁹		
Conclusion de l'auditeur	Incidence sur le rapport	Situation donnant lieu à la modification
		importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble ¹¹ .
Impossibilité de tirer une conclusion en raison du refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation	Opinion avec réserve ou impossibilité d'exprimer une opinion	La direction refuse de faire ou de prolonger, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ce qui amène l'auditeur à considérer les incidences sur son rapport ¹² étant donné qu'il pourrait ne pas être en mesure de tirer une conclusion sur l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation. Conformément à la norme ISA 705 (révisée), si les effets possibles de la limitation de l'étendue des travaux d'audit sur les états financiers sont significatifs, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion.
Il ne convient pas d'appliquer le principe de continuité d'exploitation ET les états financiers sont préparés sur une autre base acceptable	Opinion non modifiée	Il ne convient pas de préparer les états financiers selon le principe de continuité d'exploitation. La direction les prépare sur une autre base (par exemple, les valeurs liquidatives), et : <ul style="list-style-type: none"> • l'auditeur détermine que cette autre base est acceptable dans les circonstances ; • des informations adéquates sont fournies concernant la base de préparation. <p>Dans une telle situation, l'auditeur exprime une opinion non modifiée, mais il peut considérer comme approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la norme ISA 706 (révisée), pour attirer l'attention du lecteur sur la base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation¹³.</p>

Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, la norme ISA 570 (révisée)¹⁴ exige de l'auditeur qu'il évalue si, au regard du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent

¹¹ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe A33.

¹² Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 24.

¹³ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe A27.

¹⁴ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 20.

des informations adéquates sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De plus, lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il se peut que la direction fournisse, pour que les états financiers donnent une image fidèle, des informations supplémentaires allant au-delà de celles qui sont expressément exigées par ce référentiel (ou que l'auditeur juge nécessaire la fourniture de ces informations supplémentaires).

Dans ces circonstances, lorsque l'auditeur ne présente pas les événements ou situations en cause dans la section sur les questions clés de l'audit de son rapport comme l'y autorise la norme ISA 701, il souhaitera peut-être inclure dans ce rapport un paragraphe d'observations, conformément à la norme ISA 706 (révisée), pour attirer l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires.

Communication avec les responsables de la gouvernance

La norme ISA 570 (révisée)¹⁵ énonce les exigences concernant la communication avec les responsables de la gouvernance lorsque des événements ou des situations relevés sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.



Questions clés de l'audit

Pour l'application de la [norme ISA 701, Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant](#), une attention supplémentaire peut être nécessaire afin de déterminer les questions clés de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur compte tenu des difficultés et de l'évolution des circonstances en situation de pandémie. Par exemple, l'effet sur la situation et la performance financières de l'entité des perturbations provoquées par la pandémie de COVID-19 pourrait avoir une incidence considérable sur les procédures d'audit mises en œuvre, en particulier lorsque la direction a dû porter des jugements importants.

Dans le contexte actuel, la détermination par l'auditeur des questions qui nécessitent une attention importante de sa part peut notamment dépendre :

- de la **difficulté d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés**. Les conditions découlant de la COVID-19 peuvent rendre difficiles la mise en œuvre des procédures d'audit, l'évaluation des résultats de ces procédures et l'obtention d'éléments probants pertinents et fiables (évaluation d'instruments financiers, calcul d'autres justes valeurs) pour étayer l'opinion d'audit ;
- d'**opérations ou d'événements particuliers** qui ont une incidence importante sur les états financiers (c'est-à-dire des évolutions de la situation qui ont pour conséquence que les postes des états financiers sont touchés différemment ou que de nouvelles opérations ou de nouveaux postes sont touchés, ou des opérations inhabituelles ou non récurrentes, comme de nouvelles dépréciations d'actifs financiers ou non financiers ou le recouvrement d'actifs d'impôt différé).

Ces points sont à considérer conformément à la norme ISA 701¹⁶ dans la détermination des questions clés de l'audit.

¹⁵ Norme ISA 570 (révisée), paragraphe 25.

¹⁶ Norme ISA 701, paragraphes 9 et 10.

Si l'auditeur détermine qu'il a une ou des questions clés de l'audit à communiquer dans son rapport, il procède à cette communication dans une section distincte intitulée « Questions clés de l'audit »¹⁷. La description de chaque question clé de l'audit doit :

- comprendre un renvoi aux informations fournies à son sujet, le cas échéant, dans les états financiers ;
- faire état, eu égard au jugement professionnel exercé par l'auditeur concernant la question, des aspects suivants :
 - les raisons pour lesquelles elle est considérée comme étant l'une des plus importantes de l'audit des états financiers de la période et constitue de ce fait une question clé de l'audit,
 - la façon dont elle a été traitée dans le cadre de l'audit.

Le renvoi aux informations fournies au sujet des questions clés de l'audit permet aux utilisateurs visés de mieux comprendre le traitement que la direction a accordé à ces questions dans la préparation des états financiers. L'auditeur peut également attirer l'attention sur des aspects importants de ces informations, ce qui peut contribuer à faire comprendre aux utilisateurs visés les raisons pour lesquelles il considère qu'il s'agit des questions clés de l'audit.

Questions qui ne sont pas présentées à titre de questions clés de l'audit

La norme ISA 701¹⁸ stipule qu'une question donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée selon la norme ISA 705 (révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles, selon la norme ISA 705 (révisée), de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constituent, par leur nature, des questions clés de l'audit. Cependant, dans ces circonstances, l'auditeur ne décrit pas la question dans la section « Questions clés de l'audit » de son rapport, mais ajoute plutôt à celle-ci un renvoi à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou à la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».

Les modalités d'application de la norme ISA 701¹⁹ présentent un exemple de libellé que l'auditeur peut utiliser lorsqu'il détermine qu'il n'y a aucune autre question qui constitue une question clé de l'audit dans ces circonstances.

Questions clés de l'audit

[Exception faite de la question décrite dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou de la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »], Nous avons déterminé qu'il n'y avait aucune [autre] question clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Communication avec les responsables de la gouvernance

Selon la norme ISA 701²⁰, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les questions qu'il considère comme des questions clés de l'audit ou, le cas échéant, qu'il a déterminé qu'il n'y avait pas de questions clés de l'audit à communiquer.

¹⁷ Norme ISA 701, paragraphe 13.

¹⁸ Norme ISA 701, paragraphe 15.

¹⁹ Norme ISA 701, paragraphe A58.

²⁰ Norme ISA 701, paragraphe 17.



Paragraphes d'observations

L'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers. La norme ISA 706 (révisée) exige alors de l'auditeur qu'il inclue un paragraphe d'observations dans une section

distincte de son rapport, précédée d'un titre approprié.

Le paragraphe d'observations doit mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question. Il doit aussi y être indiqué que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations.

Nous l'avons dit, il est de plus en plus important de fournir des informations adéquates et étoffées compte tenu des effets de la pandémie de COVID-19. Par conséquent, l'auditeur peut envisager d'ajouter un paragraphe d'observations pour attirer l'attention sur certaines informations fournies, mais il doit garder à l'esprit qu'une trop grande utilisation des paragraphes d'observations peut diminuer l'efficacité des observations qu'il communique²¹.

Attirer l'attention sur un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées.

Situations dans lesquelles la norme ISA 706 (révisée) ne devrait pas être appliquée

Selon la norme ISA 706 (révisée)²², l'ajout dans le rapport de l'auditeur d'un paragraphe d'observations sur un point n'est pas approprié lorsque :

- l'auditeur détermine, par application de la norme 701, que le point constitue une question clé de l'audit à communiquer dans son rapport (dans la section distincte intitulée « Questions clés de l'audit ») ;
- l'auditeur est tenu de modifier son opinion, conformément à la norme ISA 705 (révisée), en raison de ce point (l'auditeur détermine, d'après les circonstances de la mission, qu'il est approprié d'exprimer une opinion modifiée ou défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion).

De plus, un paragraphe d'observations ne remplace pas les informations appropriées que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle. Il ne dispense pas non plus de satisfaire aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 570 (révisée) lorsque l'auditeur a conclu qu'il existait une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation.

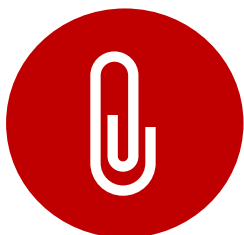
N'est pas approprié lorsque :

- le point est déjà communiqué dans la section « Questions clés de l'audit » ;
- l'auditeur exprime une opinion modifiée.

²¹ Norme ISA 706 (révisée), paragraphe A6. Les paragraphes A1 à A5 fournissent en outre des modalités d'application qui portent sur la relation entre les paragraphes d'observations et les questions clés de l'audit, et qui décrivent les circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire.

²² Norme ISA 706 (révisée), paragraphe 8.

Rapports sur l'examen limité des états financiers intermédiaires



Les effets de la pandémie de COVID-19 seront également à prendre en considération par la direction lors de la préparation et de la publication des informations financières intermédiaires. L'auditeur externe de l'entité considérera lui aussi les incidences de ces effets au moment de procéder à l'examen limité des informations financières intermédiaires selon la [norme ISRE 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity](#).

Dans le cas d'une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires, les incidences sur le rapport diffèrent, étant donné que l'auditeur exprime une conclusion conformément à la norme ISRE 2410. L'examen limité, contrairement à l'audit, ne vise pas l'obtention d'une assurance raisonnable quant à savoir si les informations financières intermédiaires sont exemptes d'anomalies significatives (les procédures mises en œuvre ne procurent à l'auditeur qu'une assurance limitée).

Les procédures que doit mettre en œuvre l'auditeur pour réaliser l'examen limité d'informations financières intermédiaires conformément à la norme ISRE 2410, y compris la formulation d'une conclusion selon les éléments obtenus, font l'objet d'un autre Avis des permanents sur l'audit, *Missions d'examen d'informations financières intermédiaires dans un environnement perturbé par la COVID-19*²³. De plus, on trouve dans les sections qui suivent des considérations en matière de rapport liées à la continuité de l'exploitation et aux modifications que l'auditeur pourrait avoir à apporter à son rapport de mission d'examen limité.

Continuité de l'exploitation

Les exigences et les modalités d'application pertinentes lorsque l'auditeur prend connaissance d'une incertitude significative liée à un événement ou une situation susceptible de jeter un doute raisonnable sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont énoncées dans la norme ISRE 2410²⁴. Aux termes de cette norme, l'auditeur doit :

- lorsque l'incertitude est adéquatement présentée dans les informations financières intermédiaires, ajouter un paragraphe d'observations dans le rapport de mission d'examen limité ;
- lorsque l'incertitude significative n'est pas adéquatement présentée dans les informations financières intermédiaires, exprimer une conclusion avec réserve ou défavorable (selon l'importance relative et le caractère généralisé des incidences sur les informations financières intermédiaires).

Autres modifications touchant le rapport de mission d'examen limité

La norme ISRE 2410 traite également des situations dans lesquelles il peut être approprié d'apporter une modification au rapport de mission d'examen limité, habituellement par l'ajout d'un paragraphe explicatif et l'ajustement conséquent de la conclusion, vu les éléments probants obtenus ou une limitation de l'étendue de l'examen.

- *Dérogation au référentiel d'information financière applicable* – Si l'auditeur prend connaissance d'un point qui l'amène à considérer que les informations financières intermédiaires comportent ou peuvent comporter une anomalie significative découlant d'une dérogation au référentiel d'information financière (c'est-à-dire que les informations financières intermédiaires sont erronées ou que les informations fournies sont inadéquates) et que la direction ne corrige pas les informations financières

²³ Sa publication est prévue au début de juin 2020.

²⁴ Norme ISRE 2410, paragraphes 56 à 59.

intermédiaires ou n'ajoute pas les informations nécessaires, l'auditeur modifie son rapport de mission d'examen limité de l'une des façons suivantes :

- il exprime une conclusion avec réserve et ajoute un paragraphe explicatif (précisions sur le fondement de la conclusion avec réserve). Des exemples de rapports de mission d'examen limité comportant une conclusion avec réserve sont donnés à l'Annexe 5 de la norme ISRE 2410 ;
 - il exprime une conclusion défavorable lorsque l'incidence de la dérogation sur les informations financières intermédiaires est assez significative et généralisée pour l'amener à juger qu'une conclusion avec réserve ne suffit pas pour indiquer le caractère erroné ou trompeur des informations financières intermédiaires²⁵. Des exemples de rapports de mission d'examen limité comportant une conclusion défavorable sont donnés à l'Annexe 7 de la norme ISRE 2410.
- *Limitation de l'étendue* – S'il y a une limitation de l'étendue de l'examen (de sorte que l'auditeur est dans l'impossibilité d'accomplir son examen), l'auditeur communique par écrit, à la direction du niveau hiérarchique approprié et aux responsables de la gouvernance, les raisons pour lesquelles il n'a pu mener à bien son examen. L'auditeur doit également déterminer s'il est approprié de délivrer un rapport et, dans l'affirmative, quelle est l'incidence sur sa conclusion. Tout dépend des faits et des circonstances propres à l'entité, mais la situation de pandémie actuelle fait sans doute augmenter la probabilité d'une limitation de l'étendue des travaux qui serait :
 - soit imposée par la direction ;
 - soit due à d'autres circonstances.

Pour plus de précisions sur la formulation d'une impossibilité d'exprimer une conclusion ou l'expression d'une conclusion avec réserve par l'auditeur en raison d'une limitation de l'étendue des travaux, voir la norme ISRE 2410²⁶.

- *Autres modifications* – Lorsque l'auditeur prend connaissance d'une incertitude significative (non liée à la continuité de l'exploitation) qui est susceptible d'avoir une incidence sur les informations financières intermédiaires et dont la résolution dépend d'événements futurs, il doit envisager de modifier son rapport de mission d'examen limité en y ajoutant un paragraphe pour faire ressortir l'existence de l'incertitude²⁷.

²⁵ Norme ISRE 2410, paragraphes 45 à 47.

²⁶ Norme ISRE 2410, paragraphes 48 à 54.

²⁷ Norme ISRE 2410, paragraphe 60.

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

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

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

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

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

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

Texte anglais de *Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Rapport de l'auditeur dans un environnement perturbé par la COVID-19* © 2020 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Auditor Reporting 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.