

Incidences de la COVID-19 sur les missions d'examen

Mise à jour le 10 septembre 2020

Même si les procédures analytiques et les demandes d'information qui sont au cœur des missions d'examen peuvent être réalisées dans bien des cas à distance, on ne peut conclure que la pandémie de COVID-19 a peu de répercussions sur ce type de mission. En effet, la crise sanitaire engendre de nouveaux enjeux pour un très grand nombre d'entités.

La documentation du dossier d'examen devrait être constituée avec suffisamment de profondeur pour démontrer que le professionnel en exercice a :

- réalisé les demandes d'informations nécessaires et effectué des procédures analytiques pour acquérir une compréhension adéquate de l'entité et de son environnement;
- circonscrit les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives;
- conçu et mis en œuvre des procédures adaptées pour appuyer sa conclusion.

Le tableau suivant se veut un aperçu de certains éléments à prendre en considération. Il ne traite pas de tous les sujets, de tous leurs aspects, ni de l'évolution constante de la pandémie et du contexte propre à une entreprise. Soyez vigilant et référez-vous à la Norme canadienne de missions d'examen (NCME) 2400, *Missions d'examen d'états financiers historiques*, avant de prendre une décision.

Questions à considérer	Conseils pratiques
1. Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'examen	
<ul style="list-style-type: none"> • Ne pas accepter une mission d'examen sans s'assurer que la mission sert un objectif rationnel. • Se demander si une telle mission est appropriée, compte tenu des circonstances. 	<ul style="list-style-type: none"> • S'il existe une limitation importante de l'étendue des travaux, il est possible que la mission d'examen ne serve pas un objectif rationnel. • Voici quelques exemples de limitations possibles de l'étendue des travaux que le professionnel en exercice pourrait analyser dans le contexte de la pandémie : <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Délais irréalistes imposés par le client pour réaliser la mission;</i> ○ <i>Raisons de croire que les informations financières nécessaires à la réalisation de la mission d'examen ne seront pas disponibles ou fiables, notamment les informations nécessaires à la mise en œuvre de procédures analytiques;</i> ○ <i>Accès restreint ou impossible aux pièces justificatives de l'entité ou à des membres clés de son personnel.</i>
2. Planification de la mission	
a) Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement	
<ul style="list-style-type: none"> • Établir un premier contact avec le client dès que possible. 	<ul style="list-style-type: none"> • Profiter de ce premier contact pour : <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Revoir les échéances de production avec le client, en tenant compte à la fois des reports d'échéances permis et des besoins spécifiques de l'entité;</i> ○ <i>Discuter des aspects logistiques de la mission, comme le calendrier, la nature de certaines procédures et la façon dont elles seront réalisées à distance, l'acceptation de pièces justificatives sur support électronique, etc.;</i>

Questions à considérer	Conseils pratiques
	<ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Discuter des événements importants et autres faits saillants de l'exercice ainsi que des impacts de la crise sanitaire sur l'exploitation du client;</i> ○ <i>Discuter des impacts potentiels de la crise sanitaire sur l'information financière;</i> ○ <i>Mettre à jour la compréhension de l'entité ou prévoir un deuxième appel à cet effet.</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Comprendre les impacts de la pandémie sur chacun des aspects énumérés au paragraphe 44 de la NCME 2400. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le professionnel en exercice pourrait notamment réaliser les demandes d'informations suivantes : <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Y a-t-il eu des changements dans les obligations légales ou réglementaires de l'entité (allègements ou contraintes)?</i> ○ <i>L'entité a-t-elle dû fermer ou modifier ses installations? Si oui, de quelle date à quelle date?</i> ○ <i>L'entité a-t-elle modifié ses activités ou en a-t-elle développé de nouvelles?</i> ○ <i>La crise sanitaire a-t-elle eu des incidences sur l'environnement de contrôle de l'organisation? Si oui, lesquelles?</i> ○ <i>L'entité a-t-elle un système de ventes en ligne ou en a-t-elle mis un en place pendant la crise?</i> ○ <i>L'entité a-t-elle apporté des ajustements à ses prix de vente ou a-t-elle subi des augmentations de prix de la part de ses fournisseurs?</i> ○ <i>Quelles modifications les termes et conditions des ententes avec les clients, les fournisseurs et les créanciers ont-ils subies (par exemple, politiques de retour des marchandises particulières, calendrier des versements en capital et intérêts)?</i> ○ <i>Quels ont été les impacts du confinement sur la masse salariale de l'entité?</i> ○ <i>L'entité a-t-elle bénéficié de certaines mesures d'aide gouvernementale?</i> • Les professionnels en exercice qui utilisent des programmes de travail et des listes de contrôle standards devront veiller à adapter les demandes d'informations et les procédures qui y sont proposées afin qu'elles tiennent compte du contexte actuel et de la situation particulière de l'entité. <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Par exemple, si l'entité a développé de nouvelles activités, le professionnel en exercice devra documenter sa compréhension des systèmes, des documents et des méthodes comptables afférents à ces nouvelles activités.</i>
b) Détermination des secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives	
<ul style="list-style-type: none"> • Dans le cas d'une mission récurrente, revoir les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives identifiés par le passé. 	<ul style="list-style-type: none"> • Certains secteurs, comme la provision pour mauvaises créances et les provisions pour dépréciation d'actifs, peuvent devenir des secteurs susceptibles de comporter des anomalies significatives même s'ils n'en étaient pas nécessairement par le passé. Le climat actuel d'incertitude et la nature changeante des impacts de la pandémie accroissent la complexité des estimations comptables de l'entité et ajoutent un degré de difficulté supplémentaire au processus entourant la préparation de ces estimations. • Lors de l'évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, porter attention aux

Questions à considérer	Conseils pratiques
	<p>changements dans le niveau d'incertitude et au caractère approprié des hypothèses utilisées. Envisager la possibilité que celles-ci doivent être modifiées au cours de la mission, compte tenu de l'évolution rapide de la situation. Faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission à l'égard des jugements portés par la direction en ce qui concerne les estimations comptables.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Rechercher de nouveaux secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives. 	<ul style="list-style-type: none"> Prendre le temps de se demander, en fonction de l'information obtenue à l'étape de la compréhension de l'entité, quels pourraient être les impacts de la pandémie sur chacun des secteurs des états financiers. Pour les états financiers des périodes closes le 31 mars 2020 ou après, la pandémie pourrait notamment avoir des conséquences importantes à l'égard des éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> Indications ou soupçons qu'un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires pourrait s'être produit dans l'entité; Indications ou soupçons qu'un cas de fraude pourrait s'être produit dans l'entité (détournement d'actifs ou manipulation de l'information financière); Évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation; Provisions pour retours ou annulation de contrats; Mauvaises créances; Procédures de décompte des stocks du client¹; Valeur nette de réalisation des stocks ou des frais payés d'avance; Aide gouvernementale; Dépréciation des actifs à long terme (ex. : impact de la perte de clients importants sur la valeur des listes de clients); Défaut de paiement, violation de clauses restrictives ou non-respect d'autres exigences contractuelles; Événements postérieurs à la date du bilan; Informations à fournir sur les risques liés aux instruments financiers; etc.²
c) Contrôle qualité au niveau de la mission	
<ul style="list-style-type: none"> Préciser, dans le contexte de la pandémie, les critères à utiliser afin de déterminer si une revue de contrôle qualité de la mission devrait être effectuée. 	<ul style="list-style-type: none"> Établir ou revoir des lignes directrices permettant de déterminer : <ul style="list-style-type: none"> Quelles missions devront être soumises à un contrôle qualité; Quelle devra être l'étendue de cette revue, le cas échéant. Ces lignes directrices pourraient notamment préciser les indices d'un risque de mission élevé dans le contexte de la pandémie (<i>par exemple, enjeux liés à la continuité d'exploitation</i>).

¹ L'article [COVID-19 – Le défi des prises d'inventaire physique au 31 mars 2020](#), qui porte sur certains enjeux relatifs à l'audit des stocks dans le contexte de la pandémie, peut apporter certaines pistes de solution au professionnel en exercice qui rencontre des défis semblables au cours de sa mission d'examen.

² Le professionnel en exercice est aussi invité à consulter la page [Coronavirus \(COVID-19\)](#) sur le site de l'Ordre, où se trouvent des ressources et articles portant sur l'incidence actuelle et potentielle de la pandémie sur la présentation de l'information financière ainsi que sur l'audit ou l'examen des états financiers. Cette section est mise à jour selon l'évolution de la situation.

Questions à considérer	Conseils pratiques
3. Réalisation de la mission	
a) Demandes d'informations	
<ul style="list-style-type: none"> Comprendre et documenter les impacts de la crise sanitaire sur chacun des sujets énumérés au paragraphe 47 de la NCME 2400. 	<ul style="list-style-type: none"> Envisager de réaliser les demandes d'informations par vidéoconférence afin d'être en mesure d'observer le langage non verbal du client. Lorsque la direction répond « aucun » ou « sans objet » à une demande d'information, garder un esprit critique et envisager la possibilité de réaliser des demandes d'informations supplémentaires. Évaluer la cohérence des réponses de la direction avec les autres éléments probants obtenus. <ul style="list-style-type: none"> <i>Par exemple, si le client mentionne qu'aucune provision pour mauvaises créances n'est requise alors qu'il a affirmé précédemment que la crise a un impact négatif sur le délai d'encaissement des comptes clients, mettre en œuvre des procédures supplémentaires, comme des demandes d'informations ou des procédures analytiques plus détaillées ou encore une analyse des encaissements postérieurs à la date de clôture.</i> Évaluer l'impact des réponses du client. Remettre en question les incohérences relevées et investiguer sur les éléments probants contradictoires. Se questionner sur la fiabilité des réponses aux demandes d'informations et des autres informations obtenues de la direction et des responsables de la gouvernance. Lors de la réalisation de demandes d'informations supplémentaires à l'égard des incohérences identifiées, évaluer : <ul style="list-style-type: none"> <i>le caractère raisonnable des résultats obtenus;</i> <i>la cohérence des réponses de la direction avec :</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>✓ les résultats des autres procédures effectuées;</i> <i>✓ la connaissance et la compréhension de l'entité et du secteur dans lequel celle-ci opère.</i> Évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour permettre au professionnel en exercice de former une conclusion sur les problèmes qui, selon lui, sont susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers.
b) Procédures analytiques	
<ul style="list-style-type: none"> Relever les variations ou les corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent considérablement des valeurs attendues. Évaluer les informations financières qui sous-tendent les états financiers par l'analyse des corrélations plausibles entre les données, qu'elles soient financières ou non financières. Ne pas limiter les procédures analytiques à la comparaison des soldes de l'exercice 	<ul style="list-style-type: none"> Envisager d'identifier toutes les variations importantes dans les postes significatifs ou habituellement significatifs. Envisager de repérer les postes dont l'absence de variation significative apparaît incohérente avec les informations recueillies à l'étape de l'acquisition de la compréhension de l'entité. Une explication mentionnant que la variation est due à l'impact de la pandémie serait trop superficielle et constituerait un élément probant insuffisant. Une telle réponse du client devrait mener le professionnel en exercice à réaliser des demandes d'informations complémentaires. Les explications reçues du client doivent être assez détaillées pour permettre au professionnel en exercice d'évaluer la raisonnable de la variation. Il peut donc être utile de les quantifier. Les procédures analytiques peuvent également être mises en œuvre au moyen de diverses méthodes dont le choix relève du jugement du

Questions à considérer	Conseils pratiques
<p>courant avec ceux de l'exercice précédent.</p>	<p>professionnel en exercice. Ces méthodes comprennent les suivantes, sans toutefois s'y limiter :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Analyse des variations des ratios financiers et des indicateurs clés de performance;</i> ○ <i>Analyse des variations de données financières ventilées par fonction (par exemple, par gamme de produits, par région géographique, etc.);</i> ○ <i>Analyse des résultats mensuels;</i> ○ <i>Analyse de raisonabilité, qui est la comparaison entre un solde et une attente déterminée en fonction de l'information obtenue à l'étape de la compréhension de l'entité (si le professionnel en exercice a choisi d'adopter cette approche);</i> ○ <i>Analyses fondées sur des modèles plus complexes, comme des analyses réalisées en fonction de méthodes statistiques.</i> <ul style="list-style-type: none"> ● <i>Le calcul d'une variation par rapport à un des éléments mentionnés ci-dessus n'est pas suffisant en soi. Une explication soutenant la raisonabilité du montant ou du solde du poste aux états financiers doit être documentée.</i> ● <i>Dans le contexte de la crise, les variations sont moins prévisibles et leur analyse devient par le fait même plus complexe. Il est aussi possible que les demandes d'informations et les procédures analytiques standards ne permettent pas, à elles seules, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.</i> ● <i>L'exemple suivant illustre une des démarches que le professionnel en exercice pourrait suivre pour analyser la variation des ventes :</i> <i>La compréhension de l'entité a fait ressortir que l'exercice financier peut être découpé en trois périodes clés qui ont été affectées différemment par la crise. Le professionnel en exercice analyse séparément les résultats de ces trois périodes.</i> <i>Il constate que :</i> <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>les ventes ont été comparables à l'exercice précédent pour la période précédant la crise;</i> ○ <i>les ventes ont été pratiquement nulles entre le 25 mars et le 4 mai 2020 puisque l'entreprise n'était pas considérée comme offrant un service essentiel au Québec;</i> ○ <i>les ventes sont demeurées inférieures aux ventes de l'exercice précédent après la réouverture.</i> <i>Il conclut que les procédures analytiques ont fourni des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard des ventes réalisées avant et pendant la période de confinement.</i> <i>Il juge qu'il doit mettre en œuvre des procédures complémentaires à l'égard des ventes réalisées après la crise afin de pouvoir conclure sur leur raisonabilité. Il envisage de réaliser des procédures analytiques supplémentaires, par exemple de comparer les résultats de la société à ceux de sociétés similaires si des données comparables sont accessibles.</i> <i>Il analyse également la marge bénéficiaire brute par produit pour cette période et s'assure de la cohérence des données recueillies.</i> <i>Il pourrait ensuite décider de concevoir des tests de détail sur les ventes s'il n'est toujours pas convaincu que les éléments probants recueillis lui permettent de former une conclusion sur les états financiers.</i>

Questions à considérer	Conseils pratiques
c) Procédures supplémentaires ou autres procédures	
<ul style="list-style-type: none"> • Mettre en œuvre des procédures supplémentaires lorsqu'un élément porte à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. • Mettre en œuvre d'autres procédures lorsque les demandes d'informations et des procédures analytiques ne fournissent pas les éléments probants attendus. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utiliser à la fois son jugement professionnel et sa compréhension de l'entité pour concevoir et mettre en œuvre : <ul style="list-style-type: none"> ○ des procédures supplémentaires lorsque l'information obtenue porte à croire que les états financiers peuvent comporter des anomalies significatives; ○ d'autres procédures lorsque les éléments probants obtenus au moyen des procédures déjà réalisées ne permettent pas de former une conclusion sur les états financiers. • La mise en œuvre de procédures autres que des demandes d'informations et des procédures analytiques peut être nécessaire dans certaines situations (<i>par exemple, des tests de détail ou des demandes de confirmation externe</i>). • L'impossibilité de réaliser une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'examen si des procédures de remplacement sont possibles. • Si le professionnel en exercice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen d'autres procédures, il pourrait devoir conclure à l'existence d'une limitation de l'étendue de ses travaux.
4. Documentation	
<ul style="list-style-type: none"> • Faire ressortir clairement dans la documentation du dossier les impacts de la COVID-19 sur : <ul style="list-style-type: none"> ○ la compréhension de l'entité; ○ l'identification des secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies; ○ les procédures mises en œuvre; ○ la conclusion du professionnel en exercice. 	<ul style="list-style-type: none"> • La documentation à même les questionnaires risque de ne pas permettre de bien décrire les impacts de la crise sanitaire sur l'entité, surtout si l'espace disponible est limité. • Afin de favoriser l'établissement d'une documentation qui permette de saisir rapidement les enjeux importants de la mission : <ul style="list-style-type: none"> ○ Prévoir une méthode de documentation adaptée aux outils utilisés par le cabinet et la communiquer aux équipes de mission pour en favoriser l'adoption uniforme; ○ Mettre en évidence les changements qu'a entraînés la crise sur l'exploitation de l'entité de même que sur ses différents systèmes comptables; ○ Envisager de regrouper toute la compréhension des impacts de la crise sanitaire dans un mémo; ○ Réviser les procédures analytiques en parallèle avec ce mémo afin de favoriser la cohérence entre les éléments qualitatifs et quantitatifs du dossier. • Documenter, en regroupant par sujet, les questions qui ont été posées, le moment où elles ont été posées, les réponses obtenues et de qui elles ont été obtenues. <ul style="list-style-type: none"> ○ Par exemple, envisager de regrouper au même endroit la documentation de l'ensemble des demandes d'informations relatives à la continuité d'exploitation (évaluation faite par la direction, événements ou situations qui semblent jeter un doute sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, plans d'action de la direction, faisabilité de ces plans et amélioration attendue de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation). • Documenter les informations obtenues dès que possible. Le fait de les consigner par écrit peut susciter de nouvelles questions ou mettre en lumière certains aspects qui auraient pu autrement être négligés ou oubliés.

Questions à considérer	Conseils pratiques
5. Évaluation des éléments probants obtenus et rapport du professionnel en exercice	
<ul style="list-style-type: none"> • Évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures mises en œuvre sont suffisants et appropriés. • Dans la négative, mettre en œuvre d'autres procédures pour être en mesure de former une conclusion sur les états financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Faire preuve d'esprit critique dans l'évaluation de la fiabilité des réponses et des autres informations fournies par la direction et les responsables de la gouvernance. • Prendre du recul pour s'assurer que les conclusions tirées tiennent compte de tous les éléments probants obtenus et que l'on n'a pas négligé de considérer l'impact de situations inhabituelles. Considérer également l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées et les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. • Évaluer l'incidence des limitations de l'étendue de la mission (incidence généralisée ou non sur les états financiers) sur le rapport d'examen. <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Le professionnel en exercice pourrait rencontrer des limitations à l'étendue de son travail sur les stocks si le client n'a pas l'intention de procéder à une prise d'inventaire physique ou si les procédures de dénombrement qu'il a mises en place sont jugées insuffisantes (comme un décompte d'inventaire partiel).</i> ○ <i>Le fait que le client n'effectue pas un décompte complet des stocks ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux dans le contexte d'une mission d'examen si l'entité a mis en place un processus adéquat pour suivre les quantités en inventaire et si le praticien peut obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard de ce processus en réalisant des procédures supplémentaires ou d'autres procédures.</i> • Formuler des conclusions explicites. <i>Par exemple :</i> <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Conclure sur le caractère approprié de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation;</i> ○ <i>Documenter les raisons ayant mené à l'expression d'une conclusion modifiée.</i>