

Alerte info financière (NCECF)

NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ

MARS 2020

Évaluation des effets de la COVID-19 sur les états financiers : événements postérieurs à la date de clôture et autres considérations

La maladie à coronavirus (COVID-19) et son cortège de mesures gouvernementales ont des répercussions considérables sur l'économie canadienne et mondiale. Pour les entreprises, les considérations en matière de santé et de sécurité perturbent la chaîne d'approvisionnement, entraînent des arrêts de production, nécessitent des mesures de compression des coûts, etc. Les conséquences économiques et commerciales à long terme sont encore très floues.

Ce bulletin *Alerte info financière* publié par CPA Canada traite des ajustements relatifs à la COVID-19 à apporter aux états financiers annuels publiés en 2020 par les entreprises qui appliquent les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*. Le traitement comptable à retenir varie selon que les états financiers couvrent une période effectivement touchée par la COVID-19 ou que la pandémie constitue un événement postérieur à la date de clôture.

Présentation d'une image fidèle

Les principes fondamentaux de la présentation d'une image fidèle sont exposés au chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers ». Trois exigences y sont précisées :

- a) appliquer le chapitre 1100, PRINCIPES COMPTABLES GÉNÉRALEMENT RECONNUS;
- b) fournir des informations suffisantes à propos des opérations ou des événements qui ont un effet sur la situation financière, les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie de l'entité pour les périodes présentées, et dont la dimension, la nature et l'incidence sont telles que leur mention est nécessaire à la compréhension de cet effet;
- c) fournir l'information de façon claire et compréhensible.

Par sa nature pandémique et l'ampleur de ses répercussions, la COVID-19 est sans précédent. Ces répercussions et leur compréhension, de même que les mesures gouvernementales qui en découlent, évoluent à toute vitesse, ce qui plonge dans l'incertitude un bon nombre d'entreprises.

Pour respecter les dispositions du chapitre 1400, les entreprises à capital fermé devraient

- a) appliquer correctement les NCECF malgré les changements de circonstances; b) présenter des informations aussi complètes que possible, notamment sur les hypothèses, les jugements importants et d'autres incertitudes; et c) déployer tous les efforts pour que leurs états financiers et les notes annexes soient compréhensibles pour le lecteur.

Les états financiers de fin d'exercice au 31 décembre 2019 devraient-ils faire l'objet d'un ajustement rendant compte des effets prévus de la COVID-19?

Les états financiers doivent rendre compte de la situation à la date de clôture ainsi que des résultats d'exploitation et des flux de trésorerie pour l'exercice terminé à cette date. Selon le chapitre 3820, « Événements postérieurs à la date du bilan », « on ne doit pas ajuster les états financiers pour y refléter des événements qui se sont produits entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers et qui n'ont pas trait à la situation qui prévalait à la date du bilan ».

Le paragraphe .04 de la même norme distingue deux catégories d'événements postérieurs à la date du bilan :

- a) ceux qui fournissent des indications supplémentaires sur une situation qui existait à la date du bilan;
- b) ceux qui sont l'indication de situations qui ont pris naissance après la date du bilan.

Le degré de détail à présenter à l'égard des répercussions d'un événement postérieur à la date du bilan dans les états financiers, et la façon de le faire, dépendent de la catégorie à laquelle appartient l'événement en question.

Même si le coronavirus a fait son apparition en Chine avant le 31 décembre 2019, il avait encore peu d'effets au Canada à cette date, et l'Organisation mondiale de la santé (OMS) n'a déclaré l'état d'urgence sanitaire qu'en janvier 2020. Pour de nombreuses entreprises canadiennes dont la fin d'exercice est le 31 décembre, il est probable que la COVID-19 et ses répercussions ne justifient pas d'ajustement des états financiers, parce qu'il ne s'agit pas d'événements qui fournissent des informations supplémentaires sur une situation qui existait à la date du bilan.

Les états financiers de fin d'exercice au 31 décembre 2019 devraient-ils contenir des informations sur les effets prévus de la COVID-19?

Selon le paragraphe .10 du chapitre 3820, « on doit présenter des informations par voie de note sur les événements qui se sont produits entre la date du bilan et la date de la mise au point définitive des états financiers et qui n'ont pas trait à la situation qui prévalait à la date du bilan, mais :

- a) qui entraîneront des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice;
- b) ou qui auront, ou risquent d'avoir, des répercussions importantes sur les activités futures de l'entreprise ».

Au moment de la préparation de leurs états financiers pour l'exercice terminé le 31 décembre 2019, les entreprises devront déterminer si les événements relatifs à la COVID-19 survenus après le 31 décembre répondent au moins à l'une des conditions mentionnées ci-dessus. La direction devra exercer son jugement, à la date de mise au point définitive¹ des états financiers, pour établir l'importance des effets de la pandémie sur l'entité.

Prenons l'exemple de la société Alpha qui établit ses états financiers de l'exercice terminé le 31 décembre 2019. L'état des résultats et le bilan n'ont pas été touchés par les effets de la COVID-19. Toutefois, la propagation de la maladie à la date de mise au point définitive des états financiers et l'ampleur de ses effets éventuels sont telles que la société Alpha pourrait devoir en faire mention en tant qu'événement postérieur à la date de clôture. En outre, il se peut que des événements liés à la COVID-19, comme les mesures gouvernementales, la résiliation d'un contrat par un gros client, l'interruption des activités et des mises à pied, aient eu lieu entre le 31 décembre 2019 et la date de mise au point définitive des états financiers.

Si ces événements satisfont à au moins l'une des conditions susmentionnées, alors la société Alpha doit, conformément au paragraphe .11 du chapitre 3820, fournir des informations comprenant au minimum :

- a) une description de la nature de l'événement;

¹ La date de mise au point définitive correspond généralement à la date d'approbation des états financiers par le conseil d'administration ou un autre organe semblable.

- b) une estimation de son incidence financière, lorsqu'il est possible d'en faire une, sinon une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation.

Dans la mesure du possible, les informations doivent préciser les effets attendus sur l'entité. De grandes déclarations sur la conjoncture économique générale procurent peu d'informations utiles aux utilisateurs des états financiers. Lorsqu'il est impossible de fournir une estimation précise, la direction doit s'efforcer de fournir une fourchette d'effets possibles ou une analyse qualitative de ces effets et de leur importance pour l'entité. Les informations fournies devraient être claires et transparentes, de sorte que les utilisateurs disposent autant que possible de renseignements propres à l'entité.

Les entreprises dont la fin d'exercice est postérieure au 31 décembre 2019 devraient-elles ajuster leurs états financiers en fonction des effets de la COVID-19?

En mars 2020, la pandémie de COVID-19 était devenue un événement grave au Canada. Les entreprises dont l'exercice se termine le 31 mars 2020 devront probablement ajuster leur état des résultats et leur bilan pour qu'ils tiennent compte des effets du coronavirus.

Les effets qui doivent être reflétés dans les états financiers au 31 mars 2020 seront basés sur les circonstances qui existaient à cette date et comprendront par exemple la dépréciation d'actifs, la comptabilisation de passifs et d'autres ajustements comptables découlant de la COVID-19. La pandémie évolue rapidement, ce qui créera vraisemblablement une grande incertitude quant à la situation qui existait à la date du bilan.

Prenons l'exemple de la société Bêta qui établit ses états financiers pour l'exercice terminé le 31 mars 2020. L'état des résultats et le bilan devront probablement tenir compte des effets de la COVID-19 à cette date. Toutefois, d'autres événements liés à la COVID-19, tels que l'adoption de nouveaux règlements par les gouvernements, pourraient se produire entre le 31 mars et la date de mise au point définitive des états financiers. Si ces événements postérieurs répondent à l'un des deux critères définis au chapitre 3820 et exposés plus haut, la société Bêta doit aussi en refléter les effets dans ses états financiers au 31 mars 2020.

Incidence de la COVID-19 sur l'évaluation de la continuité d'exploitation

Selon le chapitre 1400, « Normes générales de présentation des états financiers », « les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité ». Afin d'évaluer si l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date de clôture. Cette évaluation comprend également une analyse

rigoureuse des répercussions des événements survenus entre la date de clôture et la date de la mise au point définitive des états financiers. Par ailleurs, elle tient compte des incertitudes liées aux répercussions et à la durée de la COVID-19 ainsi que des incidences des diverses mesures gouvernementales prises.

Toute incertitude significative à l'égard de la continuité d'exploitation devrait être indiquée. Comme le stipule le chapitre 1400 : « Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ces incertitudes doivent être indiquées. »

L'existence d'un tel doute dépend en grande partie de la situation propre à l'entité, et il faut parfois faire appel au jugement pour trancher. La détermination doit être faite en fonction des renseignements disponibles, ceux-ci pouvant être connus quelque temps après la date des états financiers. Les préparateurs devraient collaborer étroitement avec leurs auditeurs pour faire leur évaluation.

Obligations de l'auditeur

L'auditeur est tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit conçues pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la fourniture d'informations dans ceux-ci. La date apparaissant sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ces procédures, l'auditeur examine si l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit. Sachant que la COVID-19 aura une incidence considérable sur un grand nombre d'entreprises, l'auditeur doit accorder encore plus d'attention aux éléments sur lesquels la direction s'est basée pour faire son évaluation. De nouveaux renseignements sont rendus publics, et les entreprises doivent sans doute prendre chaque jour d'importantes décisions stratégiques. Ces facteurs seront essentiels à l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation et des informations fournies à ce sujet dans les états financiers de l'entité.

Dans les cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative à cet égard.

Si l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative, il est tenu de déterminer si les états financiers donnent des informations adéquates concernant les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important ainsi que les plans de la direction pour y faire face, et

s'ils indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative. Même si les états financiers contiennent des informations appropriées sur l'incertitude significative relevée, l'auditeur est tenu d'attirer l'attention, dans son rapport, sur la note des états financiers portant sur cette question. Le fait que le rapport de l'auditeur contienne un paragraphe d'observations pour attirer l'attention sur une question ne modifie en rien l'opinion de l'auditeur sur cette question.

Si, au contraire, l'auteur conclut qu'il n'existe pas d'incertitude significative, il doit néanmoins évaluer si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou les situations susceptibles de jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation. En pareil cas, l'auditeur peut considérer que les informations sur ces événements et situations sont fondamentales pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs et qu'il est nécessaire d'attirer l'attention de ces derniers en incluant dans son rapport un paragraphe d'observations qui s'y rapporte.

Enfin, si l'auditeur conclut à l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, il pourrait avoir à exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

Les Normes canadiennes d'audit (NCA) pertinentes comprennent les suivantes :

- NCA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*
- NCA 570, *Continuité de l'exploitation*
- NCA 700, *Opinion et rapport sur des états financiers*
- NCA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*
- NCA 706, *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*

Conclusion

Les obligations d'information minimales sur les événements postérieurs à la date de clôture et la continuité d'exploitation sont exposées plus haut dans le texte. Il convient de noter que le même raisonnement s'applique aussi aux états financiers intermédiaires publiés après le 31 décembre 2019.

Étant donné que les répercussions de la COVID-19 frappent bon nombre de secteurs partout dans le monde, les entités qui n'en font pas mention dans leurs états financiers ou n'incluent pas de note sur les événements postérieurs pourraient envisager d'ajouter une note expliquant ce silence.

Ressources complémentaires

[Sources d'information sur la COVID-19](#)

Personne-ressource

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent bulletin, ou vos suggestions pour les prochains, à :

Dina Georgious, CPA, CA

Directrice de projets, Information financière

Recherche, orientation et soutien

CPA Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : dgeorgious@cpacanada.ca

AVERTISSEMENT

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication.

Copyright © 2020 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.