

**Exposé-sondage**

**Avril 2023**

*Date limite de réception des commentaires :  
le 24 août 2023*

*Norme internationale d'audit*

---

Projet de Norme internationale  
d'audit 570 (révisée en 202X)

*Continuité de l'exploitation*

et

Projet de modifications de  
concordance et de modifications  
corrélatives à apporter à  
d'autres normes ISA

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## À propos de l'IAASB

Le présent document a été préparé et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Il ne constitue pas une prise de position faisant autorité de l'IAASB, pas plus qu'il ne modifie les Normes internationales d'audit ou autres normes internationales publiées par l'IAASB, ne s'y ajoute ou ne les remplace.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de grande qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et l'uniformité des pratiques et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession d'audit et d'assurance partout dans le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables selon un processus partagé d'établissement des normes. Le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board – PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group – CAG) de l'IAASB, qui fournit des conseils sur les questions d'intérêt public à prendre en compte dans l'élaboration des normes et des indications, participent tous deux à ce processus. L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Foundation for Ethics and Audit (IFEA).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 200](#).

ISA.



## APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, Projet de norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® – IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 24 août 2023.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique en utilisant le bouton *Submit a Comment* sur le site Web de l'IAASB. Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web de l'IAASB.

La présente publication peut être téléchargée à partir du site Web de l'IAASB ([www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)). La version approuvée du texte est la version anglaise.

SOMMAIRE DE L'EXPOSÉ-SONDAGE	
Notes explicatives	Pages 5 à 55
Projet de norme ISA 570 (révisée en 202X), <i>Continuité de l'exploitation</i>	Pages 56 à 117
Modifications de concordance et modifications corrélatives	Pages 118 à 196

## NOTES EXPLICATIVES

### SOMMAIRE

---

	Page
<b>Introduction</b> .....	<b>5</b>
Renseignements généraux .....	5
Collaboration avec d'autres groupes de travail, de consultation et autres de l'IAASB et avec l'IESBA.....	7
<b>Section 1 Guide à l'intention des répondants</b> .....	<b>9</b>
<b>Section 2 Points importants</b> .....	<b>9</b>
Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-570 .....	9
Section 2-B – Aperçu des principales modifications proposées dans l'ES-570 .....	10
Section 2-C – Terminologie .....	11
Section 2-D – Identification et évaluation des risques .....	13
Section 2-E – Période sur laquelle porte l'évaluation de la continuité de l'exploitation .....	16
Section 2-F – Appréciation de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation .....	18
Section 2-G – Évaluation des plans d'action de la direction .....	20
Section 2-H – Esprit critique .....	21
Section 2-I – Transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation .....	21
Section 2-J – Modifications de concordance et modifications corrélatives .....	35
Section 2-K – Autres points .....	37
<b>SECTION 3 APPEL À COMMENTAIRES</b> .....	<b>40</b>
Annexe 1 – Mise en correspondance des principales modifications proposées dans l'ES-570 et des mesures et objectifs d'intérêt public présentés dans la proposition de projet.....	43
Annexe 2 – Processus décisionnel que suit l'auditeur pour déterminer s'il existe une incertitude significative .....	55
<b>Exposé-sondage</b>	
Projet de norme ISA 570 (révisée en 202X), Continuité de l'exploitation .....	56
Modifications de concordance et modifications corrélatives découlant du projet de révision de la norme ISA 570 (révisée en 202X) – Modifications indiquées par rapport à la norme actuelle .....	118

## Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications concernant l'exposé-sondage sur le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation* (ES-570), dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en mars 2023.

## Renseignements généraux

2. La norme ISA 570 actuelle (révisée), *Continuité de l'exploitation*, avait été révisée pour la dernière fois à l'occasion du projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur<sup>1</sup> de l'IAASB. Les principales améliorations apportées au rapport de l'auditeur au sujet de la continuité de l'exploitation ont notamment consisté en :
  - l'ajout d'une description des responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation ;
  - l'inclusion dans le rapport d'une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » lorsqu'il existe une incertitude significative et que des informations adéquates sont fournies à ce sujet.

En outre, une nouvelle exigence a été ajoutée afin d'imposer à l'auditeur d'évaluer le caractère adéquat des informations fournies, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, lorsqu'ont été relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais que, après avoir pris en compte les plans d'action de la direction pour y faire face, la direction et l'auditeur concluent à l'absence d'incertitude significative (« cas limites »).

## Objectifs du projet

3. Les faillites d'entreprises survenues récemment à travers le monde ont placé la question de la continuité de l'exploitation au cœur de l'actualité et amené les parties prenantes à demander plus de transparence à cet égard. Les risques accrus résultant notamment de la guerre et de la pandémie mondiale ont également mis en exergue les enjeux et difficultés liées aux responsabilités et aux travaux de l'auditeur quant à l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>2</sup> ainsi que les obligations connexes en matière de rapport de l'auditeur. De plus, les incertitudes persistantes dans l'environnement économique général et les difficultés plus récentes dans le secteur financier ont elles aussi attiré l'attention sur la question de la continuité de l'exploitation, faisant ressortir la nécessité d'établir une norme plus rigoureuse. Il est donc essentiel que l'IAASB obtienne rapidement les commentaires des parties prenantes afin de s'assurer que le projet de norme ISA 570 (révisée en 202X) demeure pertinent dans l'environnement macroéconomique et géopolitique actuel et futur.

---

<sup>1</sup> Les normes sur le rapport de l'auditeur nouvelles et révisées ont été publiées en janvier 2015, après la confirmation par le PIOB du respect de la procédure officielle, et sont entrées en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016. Pour plus d'information, voir la [page du projet sur le rapport de l'auditeur](#) (en anglais) ou la [page traitant de la modification des normes sur le rapport de l'auditeur](#) (en anglais).

<sup>2</sup> Aussi désignée « évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation » ou « évaluation de la direction ».

4. Depuis 2015, certaines parties prenantes, notamment le PIOB, demandent à l'IAASB d'envisager d'apporter d'autres améliorations et clarifications à sa norme d'audit sur la continuité de l'exploitation. L'IAASB sait par ailleurs que certains pays et territoires ont récemment entrepris des activités de normalisation en lien avec la question de la continuité de l'exploitation et que d'autres initiatives sont en cours à l'échelle mondiale afin d'examiner ce que les auditeurs peuvent faire de plus à cet égard, ce qui démontre bien l'intérêt que suscite ce sujet dans le public en général.
5. Au début de 2020, l'IAASB a entrepris des activités de collecte d'informations et de recherche sur la continuité de l'exploitation dans le contexte d'un audit d'états financiers, et a notamment élaboré un document de travail intitulé [\*Fraude et continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers : Étude des écarts entre la perception du public quant au rôle de l'auditeur et les responsabilités de celui-ci dans un audit d'états financiers\*](#), qui a été publié en septembre 2020 à des fins de consultation. En ce qui concerne la continuité de l'exploitation plus précisément, l'IAASB cherchait à obtenir des commentaires sur les enjeux et difficultés soulevés par l'application de la norme ISA 570 actuelle (révisée) compte tenu de l'évolution de l'environnement, des normes dans différents pays et territoires et des attentes du public. L'IAASB souhaitait en particulier savoir s'il était approprié ou nécessaire de rehausser la valeur informative des informations communiquées sur la continuité de l'exploitation aux responsables de la gouvernance et dans le rapport de l'auditeur.
6. En outre, entre 2019 et 2021, l'IAASB a mené un suivi après mise en œuvre des normes sur le rapport de l'auditeur nouvelles et révisées afin de comprendre si les révisions apportées avaient été comprises et mises en œuvre de façon uniforme et d'examiner s'il pouvait éventuellement y avoir d'autres mesures à prendre<sup>3</sup>. L'IAASB a tenu compte des commentaires reçus au cours du suivi après mise en œuvre dans le cadre de ses activités de collecte d'informations et de recherche sur la continuité de l'exploitation.

*Projet de révision de la norme ISA 570 actuelle (révisée)*

7. En mars 2022, l'IAASB a approuvé une [\*proposition de projet\*](#) consistant en des mesures ciblées pour la révision de la norme ISA 570 actuelle (révisée). Les objectifs d'intérêt public du projet, décrits à la section III de la proposition de projet, étaient notamment d'améliorer ou de clarifier la norme ISA 570 actuelle (révisée) afin :
  - d'encourager l'adoption de pratiques et de comportements cohérents et de faciliter la mise en œuvre de réponses efficaces aux risques d'anomalies significatives identifiés à l'égard de la continuité de l'exploitation ;
  - de renforcer l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation, notamment en mettant l'accent sur l'importance d'exercer un esprit critique approprié tout au long de l'audit ;
  - d'accroître la transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation, s'il y a lieu, notamment en renforçant les communications et les obligations en matière de rapport.

---

<sup>3</sup> Pour plus d'information sur le suivi après mise en œuvre, voir la [page](#) du projet sur la mise en œuvre des normes sur le rapport de l'auditeur (en anglais).

8. La proposition de projet fournit des renseignements supplémentaires sur l'étendue du projet, notamment les enjeux relevés à l'égard de la continuité de l'exploitation, ainsi que les activités de collecte d'information, de consultation ciblée et autres à la base de cette proposition.

#### *Échanges avec les organismes de normalisation comptable*

9. Au cours du projet, l'IAASB s'est entretenu avec d'autres parties prenantes de l'écosystème de l'information financière, en particulier celles ayant une influence directe sur l'information financière. Ces parties prenantes comprenaient notamment l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), avec qui il a échangé régulièrement.
10. En élaborant l'ES-570, l'IAASB a gardé à l'esprit que certaines questions ne sont pas uniquement de son ressort et qu'il lui fallait aligner les modifications proposées dans l'ES-570 sur des référentiels d'information financière reconnus, tels que les normes IFRS de comptabilité de l'IASB et les normes de l'IPSASB. Afin de répondre aux attentes des parties prenantes à cet égard, lors de l'élaboration des propositions de l'ES-570, l'IAASB a pris en considération les dispositions d'IAS 1<sup>4</sup> et d'IPSAS 1<sup>5</sup> (voir les paragraphes 20, 39, 71 et 110) et s'est appuyé sur des documents didactiques de l'IASB ou sur d'autres documents relatifs à son programme de travail (voir les paragraphes 23, 24 et 83).

#### **Collaboration avec d'autres groupes de travail, de consultation et autres de l'IAASB et avec l'IESBA**

##### *Groupes de travail, de consultation et autres de l'IAASB*

11. Lors de l'élaboration de l'ES-570, l'IAASB a adhéré aux principes et lignes directrices de rédaction mis au point pour répondre aux questions de complexité, de compréhensibilité, d'adaptabilité et de proportionnalité<sup>6</sup>. À la suite de l'approbation de la proposition de projet, des travaux de collaboration ont été menés avec d'autres groupes de travail, de consultation et autres de l'IAASB, dont les suivants :
- Groupe de consultation sur le rapport de l'auditeur : Discussion de l'approche à adopter pour l'élaboration des propositions sur la mise à jour des exemples de rapports de l'auditeur indépendant dans l'annexe de l'ES-570.
  - Groupe de consultation sur l'esprit critique : Discussions au sujet de l'approche retenue et des modifications proposées quant à l'exercice de l'esprit critique dans l'ES-570.
  - Groupe de consultation sur les technologies : Améliorations qu'il est proposé d'apporter aux modalités d'application afin d'introduire des exemples d'outils et de techniques automatisés et de mettre l'accent sur l'incidence des technologies sur les travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation.
  - Groupe de travail sur les audits d'entités peu complexes : Discussions au sujet de l'approche utilisée pour rehausser l'adaptabilité dans les modalités d'application de l'ES-570 et les exemples applicables aux entités de petite taille ou peu complexes.

---

<sup>4</sup> Norme comptable internationale (IAS) 1, *Présentation des états financiers*.

<sup>5</sup> Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 1, *Présentation des états financiers*.

<sup>6</sup> Voir le document intitulé [CUSP Drafting Principles and Guidelines](#).

- Groupe de liaison de l'IAASB avec l'IASB : Favorise les échanges et la collaboration continus avec l'IASB à l'égard des questions d'intérêt commun ayant trait à la continuité de l'exploitation.
12. En outre, lors de l'élaboration de l'ES-570, l'IAASB a tenu compte des questions suivantes, qui sont déjà examinées dans le cadre d'autres projets en cours :
- Projet sur les éléments probants : L'IAASB a tenu compte du projet de norme ISA 500 (révisée), *Éléments probants*, publié pour commentaires en octobre 2022. Les modifications supplémentaires qu'il pourrait être nécessaire d'apporter à certaines propositions de l'ES-570 compte tenu du projet de norme ISA 500 (révisée) seront examinées une fois que la version définitive de la norme révisée sur les éléments probants sera approuvée.
  - Projet sur la fraude : Des modifications étant également envisagées, entre autres, dans le cadre du projet sur la fraude afin d'accroître la transparence du rapport de l'auditeur, l'IAASB est conscient de l'incidence qu'aurait l'ensemble des modifications sur le rapport de l'auditeur. L'IAASB est aussi conscient de l'importance de faire concorder la date d'entrée en vigueur envisagée dans l'ES-570 avec celle de la norme révisée sur la fraude.
  - Projet sur les entités cotées et les entités d'intérêt public (EIP) : Dans ce projet de modifications de portée limitée, faisant suite au projet équivalent du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA)<sup>7</sup> récemment terminé, l'IAASB propose de définir un objectif concernant l'établissement d'exigences particulières pour certaines entités dans les normes ISQM<sup>8</sup> et ISA. Il propose également de remplacer sa définition d'« entité cotée » par celle de l'IESBA et d'introduire la définition d'« EIP ». L'IAASB reconnaît que des modifications supplémentaires pourraient devoir être apportées, à des fins d'alignement, à certaines propositions de l'ES-570 applicables aux entités cotées dans le but d'accroître la transparence du rapport de l'auditeur. Il examinera ces questions plus en détail à la suite de ses délibérations concernant le projet sur les entités cotées et les EIP.

### IESBA

13. Le Groupe de travail sur la continuité de l'exploitation et le personnel de l'IESBA se sont concertés afin de s'assurer que l'ES-570 respectait l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* de l'IESBA (le Code de l'IESBA). Ils se sont notamment entretenus de la disposition qui imposerait le signalement d'une question à une autorité compétente extérieure à l'entité lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes l'exigent de l'auditeur ou établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les circonstances, de procéder au signalement (voir les paragraphes 65 à 67).

---

<sup>7</sup> La [prise de position définitive](#) liée au projet de l'IESBA, *Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code*, a été publiée en avril 2022.

<sup>8</sup> Normes internationales de gestion de la qualité.

## Section 1 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans l'ES-570, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section « Appel à commentaires ». Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-570, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent (ils peuvent donc répondre à toutes les questions ou uniquement à celles à l'égard desquelles ils ont des commentaires).

## Section 2 Points importants

### Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-570

14. Lors de l'élaboration de l'ES-570, l'IAASB a utilisé les caractéristiques de normalisation qualitatives présentées au paragraphe 36 de la proposition de projet ainsi que celles figurant dans le cadre sur l'intérêt public<sup>9</sup> comme critères pour évaluer la capacité du projet de norme à servir l'intérêt public.
15. L'**annexe 1** des présentes notes explicatives inclut un tableau qui met en correspondance les améliorations ou clarifications qu'il est proposé d'apporter dans le projet de norme ISA 570 (révisée en 202X) et l'approche de normalisation présentée dans la proposition de projet, cette approche étant directement liée aux objectifs d'intérêt public du projet. L'**annexe 1** présente également les caractéristiques de normalisation qualitatives les plus importantes, ou les plus pertinentes, aux fins de l'examen des différentes mesures proposées. Ces caractéristiques de normalisation qualitatives sont résumées ci-dessous.

#### Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte

- ▶ *Adaptabilité* – S'adapte à la nature et aux circonstances de l'entité, qu'elles soient peu complexes ou très complexes (par exemple, par l'ajout d'exemples illustrant l'adaptabilité dans les modalités d'application).
- ▶ *Proportionnalité* – Traite les questions de façon proportionnelle en tenant compte de l'incidence relative que les propositions pourraient avoir sur les différents utilisateurs (par exemple, en examinant les besoins divers ou les attentes plus élevées des utilisateurs visés afin d'identifier de façon appropriée les exigences qui se rapportent spécifiquement aux audits d'états financiers d'entités cotées).

<sup>9</sup> Voir le rapport du Groupe de surveillance intitulé [Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System](#) (section consacrée au cadre sur l'intérêt public intitulée « What qualitative characteristics should the standards exhibit? », pages 22 et 23).

- ▶ *Pertinence* – Répond aux problèmes nouveaux, à l'évolution des besoins et des perceptions des parties prenantes ainsi qu'à l'évolution de l'environnement d'affaires et des technologies (par exemple, en traitant rigoureusement de l'identification par l'auditeur des événements ou situations liés à la continuité de l'exploitation ainsi que de l'incidence des événements ou situations postérieurs à la période sur laquelle porte l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation, et en étoffant les modalités d'application en ce qui concerne le recours aux outils et techniques automatisés).
- ▶ *Clarté et concision, y compris la compréhensibilité générale* – Rend négligeable la probabilité que les indications donnent lieu à des interprétations divergentes (par exemple, en proposant d'ajouter la définition d'« incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) » et d'autres clarifications terminologiques, et en fournissant une orientation claire et concrète quant aux questions clés telles que la période sur laquelle porte l'évaluation de la continuité de l'exploitation, l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction, et les communications et les exigences en matière de rapport de l'auditeur).
- ▶ *Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale* – Améliore la comparabilité et l'uniformité des rapports de l'auditeur à l'échelle mondiale en ce qui a trait aux responsabilités et aux travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation (par exemple, en incluant les questions liées à la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur, dans une section portant sur la continuité de l'exploitation ou sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, et en insistant sur les avantages pour les utilisateurs de disposer d'une évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation fondée sur des informations plus à jour).
- ▶ *Cohérence* – Avec l'ensemble des normes ISA (par exemple, en s'appuyant comme il se doit sur les exigences fondamentales de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>10</sup> et en reprenant adéquatement les concepts introduits dans la norme ISA 540 (révisée)<sup>11</sup>, notamment en ce qui concerne l'évaluation par l'auditeur de la méthode, des hypothèses et des données utilisées par la direction).

## Section 2-B – Aperçu des principales modifications proposées dans l'ES-570

16. L'**annexe 2** des présentes notes explicatives inclut un graphique qui présente les principales améliorations ou clarifications qu'il est proposé d'apporter dans l'ES-570. Le graphique illustre le processus décisionnel que suit l'auditeur pour déterminer s'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation (cases gris foncé) en tenant compte du fait que le processus d'audit est de nature itérative.
17. Les renvois indiqués dans le graphique font référence aux paragraphes de l'ES-570. Dans ce graphique, l'IAASB fait également référence aux responsabilités de la direction en ce qui concerne l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation conformément à IAS 1, *Présentation des états financiers*. Pour préparer ces informations, il s'est appuyé sur le [document didactique](#) publié par l'IFRS Foundation en janvier 2021.

<sup>10</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

<sup>11</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

## Section 2-C – Terminologie

18. Les répondants au document de travail se sont dits en faveur de la clarification des concepts et termes clés liés à la continuité de l'exploitation, tels que « incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et « doute important », qu'ils souhaitaient voir décrits ou définis. Ils ont fait remarquer que ces termes ne sont pas toujours compris de la même façon, de sorte qu'ils peuvent donner lieu à des interprétations divergentes, et que certains référentiels d'information financière peuvent décrire ou définir ces termes différemment.

### *Définition de l'incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation)*

19. L'IAASB a déplacé et remanié les principaux éléments du paragraphe 18 de la norme ISA 570 actuelle (révisée) afin de fournir une nouvelle définition du concept d'« incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) » dans l'ES-570. Étant donné que ce concept est omniprésent dans les exigences de la norme, l'IAASB croit que l'ajout de cette définition apporte *clarté et concision* en améliorant la *compréhensibilité* de la norme et contribue à l'*uniformité* des pratiques en réduisant au minimum la probabilité que les indications donnent lieu à des interprétations divergentes.
20. L'IAASB est d'avis que la définition proposée :
- ne donne pas lieu à des incohérences avec les référentiels d'information financière reconnus, parce que le terme « incertitude significative », par exemple, n'est même pas défini dans les normes IFRS de comptabilité<sup>12</sup> ;
  - concorde avec l'objectif de l'auditeur énoncé à l'alinéa 9 b) de l'ES-570 et à l'alinéa 9 b) de la norme ISA 570 actuelle (révisée), selon lequel l'auditeur est tenu de tirer une conclusion (quelle que soit la conclusion de la direction) quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Il est précisé au paragraphe A4 de l'ES-570 que différents référentiels d'information financière peuvent utiliser le même terme ou un autre terme équivalent. L'ES-570 exige de l'auditeur, à l'instar du paragraphe 18 de la norme ISA 570 actuelle (révisée), qu'il conclue à l'existence ou non d'une incertitude significative, sans égard au fait que le référentiel d'information financière applicable définisse ou non le terme « incertitude significative » ni, le cas échéant, à la façon dont il le fait.

21. En élaborant la définition proposée, l'IAASB a examiné s'il ne lui fallait pas plutôt définir l'expression « incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », qui correspond au titre de la section que l'auditeur est tenu d'inclure dans son rapport conformément aux paragraphes 34 et 35 de l'ES-570. Il a toutefois décidé d'ajouter le syntagme « liée à la continuité de l'exploitation » entre parenthèses pour les raisons suivantes :

---

<sup>12</sup> L'IASB avait déjà envisagé d'apporter des modifications ciblées à IAS 1 (voir le [point AP3A à l'ordre du jour](#) examiné par l'IASB en mars 2013) afin de clarifier certains aspects de la norme, mais il n'a finalement pas donné suite à ces propositions. Ces propositions énonçaient notamment les facteurs que la direction devrait prendre en considération lorsqu'elle exerce son jugement pour déterminer si les incertitudes concernant la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont significatives (par exemple la nature de l'incertitude, l'ampleur de l'incidence potentielle sur l'entité si l'événement ou la situation donnant lieu à l'incertitude se produit, la probabilité que cet événement ou cette situation se produise, et le moment où devrait probablement se produire l'événement ou la situation donnant lieu à l'incertitude).

- Le terme « incertitude significative » est cohérent avec les concepts et termes clés utilisés dans les normes IFRS de comptabilité.
  - Cette approche permet d'éviter d'avoir à apporter des modifications importantes inutiles pour uniformiser la terminologie dans l'ensemble du projet de norme, y compris à l'égard de l'objectif énoncé à l'alinéa 9 b) de l'ES-570, ou d'autres modifications de concordance et modifications corrélatives aux autres normes ISA.
  - La présentation du syntagme explicatif entre parenthèses concorde avec l'approche appliquée pour d'autres définitions dans les normes ISA, en particulier la norme ISA 500<sup>13</sup>, où sont définis les termes « caractère approprié (des éléments probants) » et « caractère suffisant (des éléments probants) ».
22. Après réflexion, l'IAASB a décidé d'apporter des modifications à l'ES-570 afin d'uniformiser la terminologie avec la définition d'incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation). Parfois, lorsque le contexte était approprié, il s'agissait de simplifier une expression en remplaçant la « forme longue » (« incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ») par la « forme courte » (« incertitude significative »). Cependant, dans le cadre de son examen des modifications à apporter aux fins d'uniformisation de la terminologie, l'IAASB a également estimé qu'il demeurait approprié de conserver la « forme longue » dans certains cas, par exemple, dans les énoncés explicites du rapport de l'auditeur (voir les paragraphes 75 à 78). Il a en effet jugé que le libellé devait demeurer identique à celui de la section du rapport de l'auditeur portant sur les responsabilités de l'auditeur, conformément à la norme ISA 700 (révisée)<sup>14</sup>.

*Clarification de l'expression « susceptibles de jeter un doute important »*

23. L'IAASB a inclus de nouvelles modalités d'application dans le paragraphe A5 de l'ES-570 afin de clarifier l'expression « susceptibles de jeter un doute important » utilisée dans la définition d'incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation). L'IAASB est d'avis que cette expression est appropriée, car :
- elle reflète le « seuil » à partir duquel l'ampleur des événements ou situations relevés, pris individuellement ou collectivement, est telle que l'entité sera incapable de respecter ses obligations et de poursuivre ses activités dans un avenir prévisible, à moins que la direction ne prenne des mesures correctives ;
  - elle est alignée de plus près sur l'expression employée dans IAS 1 et sur la définition de « doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation »<sup>15</sup> formulée par le Financial Accounting Standards Board (FASB) (notamment lorsque le seuil « probable » est utilisé).

---

<sup>13</sup> Norme ISA 500, *Éléments probants*.

<sup>14</sup> Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, sous-alinéa 39 b) iv).

<sup>15</sup> Voir l'expression « *Substantial Doubt about an Entity's Ability to continue as a Going Concern* » dans le glossaire de l'Accounting Standards Update, Subtopic 205-40, *Presentation of Financial Statements—Going Concern*, du FASB.

24. Comme c'est le cas dans des référentiels d'information financière tels que les normes IFRS de comptabilité (IAS 1 et d'autres documents de l'IASB<sup>16</sup>) et les PCGR des États-Unis<sup>17</sup>, il est indiqué dans les modalités d'application que la direction doit examiner l'incidence des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation avant et après avoir pris en compte l'incidence des facteurs atténuants :
- *avant* la prise en compte des facteurs atténuants se rapportant aux événements ou situations qui pourraient faire en sorte que l'entité soit liquidée ou qu'elle cesse son activité (IAS 1) ou qu'elle soit incapable de respecter ses obligations qui deviennent exigibles dans l'année qui suit la date de publication des états financiers (PCGR des États-Unis) ;
  - *après* que la direction a pris des mesures correctives, en dehors du cadre normal des activités, pour atténuer les effets négatifs des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

## Section 2-D – Identification et évaluation des risques

### *Modifications proposées à l'égard de l'identification et de l'évaluation des risques*

25. Les répondants au document de travail étaient en faveur d'un lien plus clair entre les exigences de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et celles de la norme ISA 570 actuelle (révisée). Soucieux de la *cohérence* de l'ensemble de ses normes, l'IASB a élaboré l'approche visant à améliorer les indications relatives à l'identification et à l'évaluation des risques de l'ES-570, avec, en tête, les objectifs suivants :
- Renforcer la norme tout en évitant de répéter des éléments figurant déjà dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) dans la mesure où cela ne nuit pas à la *compréhensibilité*, notamment par l'ajout d'exigences et de modalités d'application supplémentaires pertinentes en ce qui concerne les questions liées à la continuité de l'exploitation, en complément des exigences générales de la norme ISA 315 (révisée en 2019).
  - Intégrer les concepts clés et les éléments structurels de la norme ISA 315 (révisée en 2019) liés à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin de resserrer les liens et d'accroître la convergence entre la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 570 actuelle (révisée).

### *Procédures d'évaluation des risques et activités connexes*

26. Les procédures d'évaluation des risques de la norme ISA 570 actuelle (révisée) consistent en demandes d'informations et entretiens sur lesquels l'auditeur s'appuie pour déterminer si la direction a relevé des événements ou des situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
27. D'après des répondants au document de travail, en dehors des demandes d'informations et des entretiens, l'auditeur devrait être tenu de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques particulières à l'égard de la continuité de l'exploitation, car :

---

<sup>16</sup> Voir le [point AP12 à l'ordre du jour](#) de la réunion des 13 et 14 novembre 2012 de l'IASB et le [point 8B à l'ordre du jour](#) de la réunion de novembre 2013 de l'IASB.

<sup>17</sup> L'Accounting Standards Codification du FASB fait autorité en matière de principes comptables généralement reconnus (PCGR) des États-Unis pour les entités non gouvernementales.

- cela lui permettrait d'identifier les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation plus tôt au cours de l'audit ;
  - cela étayerait son identification des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'a pas identifiés.
28. Au vu des commentaires des répondants, l'IAASB propose de remplacer les exigences actuelles que sont les « demandes d'informations » et les « entretiens » par une approche plus rigoureuse, tel qu'il est précisé au paragraphe 11 de l'ES-570. Selon cette proposition, l'auditeur doit désormais concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour l'identification des événements ou situations pertinents au regard de la conclusion qu'il doit formuler conformément au paragraphe 30 de l'ES-570.
29. Les paragraphes A8 et A9 de l'ES-570 font ressortir le lien avec les exigences générales de la norme ISA 315 (révisée en 2019), expliquent pourquoi les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes se rapportant aux questions liées à la continuité de l'exploitation sont pertinentes, et précisent que l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la norme.
30. Certains exemples de procédures d'audit auparavant présentés au paragraphe A16 de la norme ISA 570 actuelle (révisée) ont été déplacés dans les modalités d'application sur les procédures d'évaluation des risques et activités connexes, au paragraphe A11 de l'ES-570, car ils peuvent être pertinents pour l'identification d'événements ou de situations. Ce paragraphe vise également à :
- accroître la rigueur et la rapidité de mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ;
  - aligner la nature des procédures sur celle des procédures du paragraphe 14 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) ;
  - établir des liens avec les aspects de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité dont l'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension en vertu de la norme ISA 315 (révisée en 2019).

#### *Exemples d'événements ou de situations*

31. Comme l'ont suggéré des répondants au document de travail, l'IAASB a étoffé et modernisé les exemples d'événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans le paragraphe A6 de l'ES-570. De plus, l'IAASB :
- a apporté une clarification afin d'attirer l'attention sur le fait que l'identification par l'auditeur des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est effectuée avant la prise en compte des facteurs atténuants, dans les plans d'action de la direction, qui sont pertinents (sur une « base brute ») ;
  - a précisé que les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont pris en considération individuellement ou collectivement ;

- a aligné la description des événements ou situations sur celle présentée en annexe de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et de la norme ISA 240<sup>18</sup> (l'événement ou la situation décrit est le même, mais le libellé de la description est différent). L'IAASB cherche ainsi à améliorer la *compréhensibilité* et à aider l'auditeur à faire le lien entre la compréhension des événements ou situations à acquérir selon la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 240 et la compréhension à acquérir selon l'ES-570.
32. Par ailleurs, l'IAASB a inclus de nouvelles modalités d'application dans le paragraphe A7 de l'ES-570 afin d'attirer l'attention sur les circonstances dans lesquelles un événement ou une situation relevé peut aussi constituer un facteur de risque de fraude dont l'auditeur devra tenir compte et auquel il devra répondre, conformément à la norme ISA 240. Il cherche ainsi à établir des liens plus clairs entre les normes et à aider l'auditeur à faire preuve d'esprit critique dans la mise en application de l'ES-570.

*Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité*

33. Les paragraphes 12 et A15 à A22 de l'ES-570 contiennent de nouvelles exigences sur la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ainsi que les modalités d'application connexes. Ces exigences et modalités d'application partent des exigences fondamentales des paragraphes 19 à 26 de la norme ISA 315 (révisée en 2019), qu'elles étoffent pour traiter plus spécifiquement des questions se rapportant à la continuité de l'exploitation.
34. La structure des nouvelles exigences correspond à celle de la norme ISA 540 (révisée)<sup>19</sup> et de la norme ISA 600 (révisée)<sup>20</sup> afin de renforcer le lien entre la compréhension acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) et les travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation. Ainsi :
- l'entité et son environnement, le référentiel d'information financière applicable et le système de contrôle interne de l'entité sont traités dans des sections distinctes ;
  - les paragraphes suivent le même ordre que les paragraphes 19 à 26 de la norme ISA 315 (révisée en 2019).
35. Souhaitant éviter les répétitions et veiller à la *cohérence* de l'ensemble des normes, l'IAASB a examiné s'il serait approprié d'inclure dans l'ES-570 les modalités d'application qui figurent déjà dans la norme ISA 315 (révisée en 2019), comme c'est le cas pour les risques d'entreprise (voir le paragraphe A15 de l'ES-570). Tout compte fait, il en est arrivé à la conclusion qu'il serait important d'inclure les indications dans les modalités d'application dans l'ES-570 plutôt que de faire un renvoi à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ou d'ajouter une annexe à la norme. En effet :
- les modalités d'application sont appropriées étant donné qu'elles se rapportent à des questions précises liées à la continuité de l'exploitation visées par les exigences (considérées du point de vue de la continuité de l'exploitation) et que les indications favoriseraient l'application adéquate et *uniforme* des exigences de la norme ;

---

<sup>18</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

<sup>19</sup> Norme ISA 540 (révisée), paragraphe 13.

<sup>20</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphe 30.

- cette approche pourrait s'avérer plus utile pour les cabinets qui intègrent les exigences et les modalités d'application dans leurs méthodes d'audit, et pourrait donc également favoriser la *mise en œuvre* efficace de la norme.

#### *Autres améliorations proposées à l'égard de l'identification et de l'évaluation des risques*

36. Pour permettre la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes relativement à la continuité de l'exploitation lors de l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019), de nouvelles exigences ont été ajoutées aux paragraphes 14 et 15 de l'ES-570 en ce qui concerne les événements ou situations que la direction n'aurait pas identifiés ou communiqués antérieurement ainsi que les déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité. Les ajouts se rapportant aux déficiences du contrôle complètent les exigences du paragraphe 27 de la norme ISA 315 (révisée en 2019).

#### **Section 2-E – Période sur laquelle porte l'évaluation de la continuité de l'exploitation**

##### *Période sur laquelle porte l'évaluation de la direction*

37. Les répondants au document de travail ont exprimé des avis partagés quant à la prolongation au-delà de 12 mois de la période minimale considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation. D'après certains d'entre eux, plus la période couverte par l'évaluation de la continuité de l'exploitation est longue, moins l'évaluation est pertinente en raison du degré élevé d'incertitude et des difficultés rencontrées par l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, d'autres répondants se sont montrés favorables à une modification de la date de début de la période de 12 mois couverte par l'évaluation de la direction, cette date de début étant aussi celle qu'utilise l'auditeur pour son appréciation. Le paragraphe 13 de la norme ISA 570 actuelle (révisée) fait référence à la date de clôture, selon la définition donnée à ce terme dans la norme ISA 560<sup>21</sup>.
38. L'IAASB sait par ailleurs que certains pays et territoires, notamment l'Australie, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni et les États-Unis, ont modifié leur norme nationale équivalente sur la continuité de l'exploitation de façon à ce que la date de début de la période de 12 mois considérée par la direction pour son évaluation corresponde à la date de publication ou d'approbation des états financiers ou à la date du rapport de l'auditeur.
39. Lors de ses délibérations sur l'ES-570, l'IAASB a examiné les commentaires des répondants au document de travail, l'évolution des normes dans différents pays et territoires ainsi que le [document didactique](#) publié par l'IFRS Foundation<sup>22</sup> et a conclu que de retenir une date de début différente pour la période de 12 mois considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation ne serait pas incompatible avec les exigences des référentiels d'information financière reconnus. Ces référentiels mentionnent une période minimale (« au minimum, sans toutefois s'y limiter ») de 12 mois, sans préciser de période maximale, ce qui signifie que l'horizon temporel n'est

---

<sup>21</sup> Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*.

<sup>22</sup> Dans son document didactique, l'IFRS Foundation a précisé que fonder une évaluation sur une période supérieure à 12 mois n'est pas incompatible avec les dispositions d'IAS 1, qui établit une période minimale, et non une limite, et que procéder à une évaluation de la continuité de l'exploitation sur une période de 12 mois à compter de la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée, conformément à certains textes réglementaires nationaux, n'est pas incompatible avec IAS 1.

pas limité à 12 mois<sup>23</sup>. L'IAASB croit donc qu'il est *pertinent* de mentionner dans l'ES-570 que les référentiels d'information financière reconnus précisent une période minimale pour laquelle la direction doit prendre en considération toute l'information disponible, ce qui indiquerait que la période couverte par l'évaluation peut être plus longue que la période minimale.

40. L'IAASB estime que d'établir une date de début différente dans l'ES-570 pour la période de 12 mois considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation :
- améliore la *comparabilité* et l'*uniformité* entre les pays et territoires à l'échelle mondiale, puisque certains d'entre eux ont déjà adopté une date de début différente pour la période couverte par l'appréciation de l'auditeur dans leur norme d'audit nationale équivalente ;
  - cadre avec l'évolution de la pratique, considérant que l'auditeur applique souvent une date de début différente pour la période couverte par son appréciation, bien que la norme ISA 570 actuelle (révisée) ne l'exige pas ;
  - permet aux utilisateurs de disposer d'une évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation fondée sur des informations plus à jour, puisque la date de début de la période couverte par l'évaluation serait plus tardive.
41. Afin de déterminer quelle date il devrait retenir dans l'ES-570 comme date de début de la période de 12 mois considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation, l'IAASB a envisagé plusieurs dates possibles, selon les définitions données par la norme ISA 560, y compris la date d'approbation des états financiers, la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers. L'IAASB a décidé de faire référence à une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers étant donné que, dans la plupart des pays et territoires, cette date est largement reconnue et qu'elle peut être prescrite en vertu d'obligations légales lorsque la direction, les responsables de la gouvernance ou les personnes habilitées à le faire déclarent qu'ils assument la responsabilité des états financiers.

#### *Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation*

42. Selon la norme ISA 570 actuelle (révisée), si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de prolonger celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit en déterminer les incidences sur son rapport. L'IAASB a reconnu que, compte tenu de la modification proposée, dont il est question dans le paragraphe 41 ci-dessus, il était approprié d'offrir une certaine flexibilité dans l'ES-570 pour permettre à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et d'exprimer une opinion non modifiée lorsque les circonstances sont telles que la direction est en mesure de fournir des informations supplémentaires pour étayer le caractère approprié de son utilisation de la base de la continuité de l'exploitation, même si la période considérée pour son évaluation est inférieure à 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers. Ce faisant, l'IAASB s'est assuré de ne pas compromettre les exigences actuelles.
43. L'IAASB :
- a ajouté une nouvelle exigence et de nouvelles modalités d'application dans les paragraphes 22 et A43 et A44 de l'ES-570 afin d'exiger de l'auditeur qu'il s'entretienne avec la

---

<sup>23</sup> IAS 1, la norme IFRS de comptabilité pour les PME et IPSAS 1 établissent une date qui est d'au moins 12 mois à compter de la date de clôture, de la date du rapport de l'auditeur ou de la date d'approbation des états financiers, respectivement, mais qui peut être supérieure à 12 mois.

direction ou, s'il y a lieu, avec les responsables de la gouvernance si la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation lorsqu'il le lui demande, offrant ainsi la flexibilité dont il est question au paragraphe 42. L'auditeur est donc ainsi en mesure de réagir adéquatement lorsque, par exemple, la période considérée par la direction pour son évaluation ne couvre pas une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers, mais que l'entité est rentable et n'a aucun problème de liquidité, et que la direction ou les responsables de la gouvernance n'ont pas relevé d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation au-delà de la période d'évaluation qu'ils ont choisie ;

- a clarifié l'exigence énoncée au paragraphe 23 de l'ES-570 en élargissant son champ d'application, de sorte que l'auditeur serait tenu de déterminer les incidences sur l'audit et pas simplement sur son rapport.
44. Afin de renforcer le lien avec les exigences générales de documentation imposant à l'auditeur de consigner les jugements professionnels importants portés<sup>24</sup>, y compris pour déterminer le caractère approprié de la période considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation, s'il y a lieu, l'IAASB a proposé d'apporter une modification corrélative au paragraphe A10 de la norme ISA 230. Cette modification consiste à indiquer, à titre d'exemple, que le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère raisonnable ou non d'éléments reposant sur des jugements subjectifs portés par la direction peut comprendre les jugements portés par la direction en lien avec l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation.

## **Section 2-F – Appréciation de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation**

### *Appréciation de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation*

45. Conformément à la norme ISA 570 actuelle (révisée), l'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation. Il n'est toutefois tenu de mettre en œuvre certaines procédures d'audit supplémentaires à l'égard de cette évaluation que lorsque des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés<sup>25</sup>.
46. Les paragraphes 3 et 4 de la norme ISA 570 actuelle (révisée) décrivent la responsabilité qui incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, cette évaluation étant un élément essentiel à l'appui de son assertion (explicite ou implicite) selon laquelle il est approprié de préparer les états financiers sur la base de la continuité de l'exploitation. L'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation repose sur des hypothèses et des jugements posés sur des événements ou des situations, notamment sur ses conclusions quant à la possibilité que des événements ou situations soient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et à l'existence ou non d'une incertitude significative.
47. Les répondants au document de travail ont souligné la nécessité de resserrer la norme et d'y intégrer des procédures plus rigoureuses consistant pour l'auditeur à remettre en question comme il se doit les hypothèses et jugements posés par la direction aux fins de son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

---

<sup>24</sup> Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphe 8.

<sup>25</sup> Voir les paragraphes 12 et 16 de la norme ISA 570 actuelle (révisée).

48. À cet égard, l'IAASB a proposé, au paragraphe 17 de l'ES-570, d'imposer à l'auditeur de « concevoir et [de] mettre en œuvre des procédures d'audit » visant à apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par ailleurs, il est précisé au paragraphe 16 de l'ES-570 que l'auditeur doit demander à la direction de procéder à son évaluation de la continuité de l'exploitation si elle ne l'a pas encore fait. Ces modifications permettent une approche plus rigoureuse, car l'auditeur serait tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'évaluation de la direction dans toutes les circonstances, considérant que les hypothèses et jugements posés par la direction aux fins de son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation tiennent compte de ses conclusions quant à l'existence ou non d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
49. L'IAASB a également précisé au paragraphe A29 de l'ES-570 que l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un élément essentiel sur lequel se fonde l'auditeur pour apprécier :
- si l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;
  - s'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

L'IAASB a tenu à apporter cette précision concernant l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation en raison des objectifs énoncés au paragraphe 9 de l'ES-570 et des conclusions qui sont exigées de l'auditeur en vertu des paragraphes 29 et 30 de l'ES-570. Il est par ailleurs mentionné dans les modalités d'application que *lorsque, selon le jugement professionnel de l'auditeur, l'analyse effectuée par la direction à l'appui de son évaluation n'est pas appropriée, cela peut être l'indice d'une déficience du contrôle interne, selon la norme ISA 265<sup>26</sup>.*

#### *Méthode, hypothèses et données utilisées dans l'évaluation de la direction*

50. Les répondants au document de travail se sont montrés favorables à l'application des concepts introduits dans la norme ISA 540 (révisée) lorsque l'auditeur apprécie l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation.
51. Dans l'ES-570, l'IAASB a proposé d'inclure :
- une nouvelle exigence dans le paragraphe 19 selon laquelle l'auditeur devrait évaluer la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour procéder à son évaluation de la continuité de l'exploitation. Cette exigence s'inspire des paragraphes 23 à 25 de la norme ISA 540 (révisée) ;
  - des modalités d'application dans les paragraphes A34 à A37 afin de permettre à l'auditeur de remettre en question comme il se doit la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour procéder à son évaluation en prenant notamment en considération le risque de parti pris de la direction. De telles modalités visent à aider l'auditeur à faire preuve d'esprit critique dans l'application des exigences et indications de l'ES-570.

---

<sup>26</sup> Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

*Informations utilisées dans l'évaluation de la direction*

52. L'exigence de la norme ISA 570 actuelle (révisée) imposant à l'auditeur d'examiner si l'évaluation de la direction tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit a été conservée (voir le paragraphe 24 de l'ES-570). En outre, l'IAASB est allé plus loin en introduisant une nouvelle exigence pour les situations où l'auditeur relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'a pas identifiés ou qu'elle ne lui a pas communiqués antérieurement (voir le paragraphe 25 de l'ES-570).

**Section 2-G – Évaluation des plans d'action de la direction**

53. En ce qui concerne l'évaluation par l'auditeur des plans d'action de la direction, les répondants au document de travail ont demandé que des précisions soient apportées sur les situations dans lesquelles des éléments probants écrits obtenus d'un tiers confirment son soutien financier, notamment pour pouvoir déterminer si, et dans quelles circonstances, ceux-ci constituent des éléments probants suffisants et appropriés. Ils ont aussi demandé que des précisions soient fournies sur les éléments probants à obtenir à l'égard de l'« intention » et de la « capacité » de la direction concernant ses plans d'action.
54. À la lumière de ces commentaires, l'IAASB :
- a étoffé les exigences sur l'évaluation par l'auditeur des plans d'action de la direction en lui imposant également de déterminer si la direction a l'intention et la capacité de mener des actions particulières (voir le paragraphe 26 de l'ES-570) ;
  - a ajouté une nouvelle exigence imposant à l'auditeur d'évaluer l'intention et la capacité des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, de maintenir ou de fournir le soutien financier requis (voir le paragraphe 27 de l'ES-570).
55. L'IAASB a aussi élaboré de nouvelles modalités d'application (voir les paragraphes A47 à A54 de l'ES-570) qui, entre autres :
- fournissent des exemples de procédures d'audit qui peuvent être pertinentes pour évaluer les plans d'action de la direction ;
  - précisent que, dans les cas où des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, la conclusion de l'auditeur quant à l'existence ou non d'une incertitude significative dépend de son évaluation des plans d'action de la direction ;
  - fournissent des indications *sur les circonstances dans lesquelles l'auditeur peut envisager de demander une confirmation externe de l'existence et des conditions des facilités de crédit conclues avec des bailleurs de fonds externes, ou de demander une confirmation écrite des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, concernant leur intention de fournir le soutien financier requis.*
56. L'IAASB a également harmonisé les exigences relatives aux déclarations écrites compte tenu des modifications présentées au paragraphe 54 et a ajouté un exemple dans les modalités d'application afin de montrer que l'auditeur peut tout de même demander à la direction une déclaration écrite quant à la validité des termes et conditions connexes précisés dans la confirmation écrite obtenue d'un tiers, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité.

## Section 2-H – Esprit critique

57. L'IAASB a intégré le concept d'esprit critique dans plusieurs parties de l'ES-570, notamment en ce qui a trait aux procédures d'évaluation des risques et aux activités connexes, lorsqu'il est question d'apprécier l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation et de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.
58. Le paragraphe A10 de l'ES-570 attire l'attention sur l'exigence fondamentale du paragraphe 13 de la norme ISA 315 (révisée en 2019) qui impose à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. L'IAASB estime qu'il n'est pas nécessaire, pour maintenir la *cohérence* des normes, de répéter dans l'ES-570 les exigences générales de la norme ISA 315 (révisée en 2019), puisqu'elles s'appliquent également aux risques d'anomalies significatives liés à la continuité de l'exploitation.
59. Le paragraphe 18 de l'ES-570, fondé sur le paragraphe 18 de la norme ISA 540 (révisée), impose à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit visant à apprécier l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation en évitant tout parti pris. L'IAASB croit qu'il est *pertinent* d'inclure une exigence semblable dans l'ES-570, puisque la norme ISA 540 (révisée) n'est pas une norme fondamentale énonçant des exigences générales s'appliquant aux procédures d'audit liées à la continuité de l'exploitation. Le paragraphe A32 de l'ES-570 contient de nouvelles modalités d'application fournissant des exemples d'informations contradictoires et d'informations corroborantes pour l'appréciation de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation.
60. Selon le paragraphe 29 de l'ES-570, l'auditeur doit évaluer si les jugements et les décisions de la direction concernant son évaluation de la continuité de l'exploitation, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction et, le cas échéant, il doit en évaluer les incidences sur l'audit (les modalités d'application des paragraphes A57 à A60 de l'ES-570 favorisent la bonne application de cette exigence). De plus, l'auditeur doit prendre du recul et tenir compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.
61. L'IAASB est d'avis que l'ajout de ces exigences dans l'ES-570 favorisera l'exercice de l'esprit critique et que ces exigences viendront compléter les améliorations déjà proposées dans l'ES-570 à l'égard de l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur, dont il est question aux paragraphes 32 et 51 ci-dessus.

## Section 2-I – Transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation

62. Les répondants au document de travail se sont dits en faveur d'une transparence accrue au sujet des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation et ont formulé différentes propositions de mesures qui pourraient être prises en ce sens<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Les répondants favorables à la question se classaient dans les catégories suivantes : i) en faveur d'une transparence accrue tant avec les responsables de la gouvernance que dans le rapport de l'auditeur, ii) en faveur d'une transparence accrue avec les responsables de la gouvernance, mais pas dans le rapport de l'auditeur, iii) en faveur d'une transparence accrue dans le rapport de l'auditeur, mais pas avec les responsables de la gouvernance, et iv) en faveur d'une transparence accrue à d'autres égards (p. ex., avec les autorités de réglementation).

*Communication avec les responsables de la gouvernance*

63. Les répondants au document de travail ont fait valoir l'importance d'améliorer la norme ISA 570 actuelle (révisée) afin d'encourager la tenue rapide d'un dialogue transparent entre l'auditeur, la direction et les responsables de la gouvernance, et de renforcer la communication bilatérale avec les responsables de la gouvernance concernant les questions relatives à la continuité de l'exploitation.
64. Afin d'assurer la rigueur et la rapidité des communications avec les responsables de la gouvernance, l'IAASB :
- a fait l'ajout, à l'alinéa 12 f) de l'ES-570, d'une nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont les responsables de la gouvernance exercent une surveillance sur l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation. Cette exigence vise à encourager une communication bilatérale avec les responsables de la gouvernance sur ce qu'ils considèrent être des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et à aider l'auditeur dans l'identification des aspects qu'il pourrait devoir cibler concernant l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation lors de la planification de l'audit ;
  - a étoffé les exigences du paragraphe 39 de l'ES-570 concernant la communication avec les responsables de la gouvernance lorsqu'ont été relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Des questions plus vastes seraient désormais communiquées, y compris le caractère adéquat des informations fournies qui décrivent les jugements importants portés par la direction et les facteurs atténuants dans les plans de la direction, le fondement des conclusions de l'auditeur et les grandes lignes des procédures d'audit mises en œuvre, de même que, le cas échéant, le refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - a inclus de nouvelles modalités d'application aux paragraphes A87 à A89 de l'ES-570 afin de fournir des exemples de la nature, du calendrier et de l'étendue des communications attendues en mettant l'accent sur la nature continue des communications.

*Communication avec les parties externes compétentes*

65. Les répondants au document de travail ont mentionné avoir constaté que les parties prenantes entretiennent des attentes grandissantes quant au rôle de l'auditeur en matière de protection de l'intérêt public et se sont dits en faveur de l'ajout, dans l'ES-570, d'une exigence qui imposerait à l'auditeur de signaler à une autorité compétente externe les cas où il détermine qu'il est nécessaire d'inclure dans son rapport une section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ou d'exprimer une opinion modifiée à l'égard de la continuité de l'exploitation. Cette exigence va plus loin que les modalités d'application du paragraphe A34 de la norme ISA 570 actuelle (révisée) voulant que, lorsqu'il considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport une mention au sujet de questions se rapportant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur d'une entité réglementée peut être tenu de communiquer avec les autorités de réglementation, de contrôle ou de surveillance appropriées.
66. L'IAASB a par ailleurs connaissance de ce qui se fait dans certains pays ou territoires dont la réglementation ou les normes nationales imposent déjà à l'auditeur de communiquer avec les

autorités de surveillance, de réglementation et de contrôle dans les situations décrites au paragraphe 65<sup>28</sup>.

67. À la lumière de ces faits et compte tenu de l'appui exprimé par les répondants, l'IAASB a accepté d'inclure dans le paragraphe 40 de l'ES-570 une exigence selon laquelle l'auditeur serait tenu de communiquer avec les parties externes compétentes si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes exigent qu'il fasse un signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité, ou s'ils établissent des responsabilités lui permettant de le faire, et ainsi de solliciter l'avis des parties prenantes sur la question de savoir si pareille exigence serait utile dans ces pays ou territoires.

#### *Transparence concernant la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur*

##### Renseignements généraux

68. Les répondants au document de travail ont formulé diverses suggestions quant aux informations supplémentaires requises dans le rapport de l'auditeur pour accroître la transparence au sujet des travaux et des responsabilités de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation. Les répondants ont fait remarquer qu'il faudrait éviter d'ajouter plus d'énoncés standards dans le rapport de l'auditeur et d'alourdir celui-ci, tant en volume qu'en complexité, et ont invité l'IAASB à envisager :
- d'exiger que le rapport de l'auditeur contienne des énoncés plus explicites à l'égard de la continuité de l'exploitation ;
  - d'exiger que les informations fournies dans le rapport de l'auditeur au sujet de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation soient de nature moins binaire, notamment grâce à la communication d'informations supplémentaires au sujet des cas où l'auditeur conclut qu'il n'existe « aucune incertitude significative » quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - d'exiger que l'auditeur fournisse, dans son rapport, des informations sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses travaux ou des procédures qu'il a mises en œuvre relativement à la continuité de l'exploitation, ainsi que les résultats obtenus et les constatations importantes ;
  - d'inclure davantage d'informations dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », de sorte que l'étendue de cette information corresponde à celle de l'information à fournir sur les questions clés de l'audit (QCA). Selon les répondants, il pourrait sembler mal proportionné que la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » fournisse moins d'informations que celle consacrée à la communication des QCA, ce qui pourrait porter les utilisateurs à croire que cette disparité s'explique par une importance relative moindre.
69. Une certaine constante s'est dégagée des commentaires fournis par les parties prenantes dans le cadre des activités de collecte d'informations et des principales constatations issues du suivi après mise en œuvre, qui ont fait ressortir les difficultés suivantes au chapitre de la communication des questions relatives à la continuité de l'exploitation<sup>29</sup> :

<sup>28</sup> Par exemple, le Royaume-Uni et l'Union européenne.

<sup>29</sup> Voir le [point 3 à l'ordre du jour](#) qui comprend les commentaires ayant été recueillis dans le cadre du [sondage auprès des parties prenantes](#) et d'autres activités de collecte d'informations en lien avec le suivi après mise en œuvre, puis présentés à l'IAASB lors de sa réunion de mi-trimestre, en février 2021, et la [synthèse de commentaires](#) sur le suivi après mise en œuvre des normes sur le rapport de l'auditeur.

- Manque de clarté en ce qui concerne les sections « Questions clés de l'audit », « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et « Observations » du rapport de l'auditeur. Les répondants ont fait remarquer que l'interaction entre les exigences et les indications de diverses normes ISA (p. ex., la norme ISA 701<sup>30</sup>, la norme ISA 706 (révisée)<sup>31</sup> et la norme ISA 570 actuelle (révisée)), de même que les interrelations et les différences d'utilisation entre les sections « Questions clés de l'audit », « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et « Observations » ne sont pas toujours évidentes et faciles à comprendre<sup>32</sup>.
- Communication d'informations relatives à la continuité de l'exploitation dans les cas limites. Selon les commentaires des parties prenantes, les normes manquent de clarté à l'égard de ces situations et des exigences relatives au rapport de l'auditeur qui s'y rattachent.

70. L'IAASB sait aussi que certains pays ou territoires<sup>33</sup> ont déjà mis en œuvre des changements dans leurs normes nationales sur la continuité de l'exploitation afin d'améliorer la transparence du rapport de l'auditeur à ce sujet et que d'autres pays ou territoires<sup>34</sup> examinent actuellement la nécessité d'inclure dans le rapport de l'auditeur des informations supplémentaires qui comprendraient des commentaires relatifs à la continuité de l'exploitation et explorent leurs options.

#### Considérations générales

71. Pour élaborer les modifications qu'il propose d'apporter à l'ES-570 en vue d'accroître la transparence du rapport de l'auditeur, l'IAASB a suivi les principes généraux suivants :
- Mettre l'accent sur les améliorations qui seraient les plus *pertinentes* pour les utilisateurs d'états financiers audités en accroissant la transparence au sujet des questions relatives à la continuité de l'exploitation de manière *concise* et *compréhensible*.
  - Proposer des modifications qui iraient dans le sens des exigences énoncées dans le référentiel d'information financière applicable en ce qui a trait aux informations fournies par la direction sur la continuité de l'exploitation.
  - Régler les questions relevées de façon *proportionnelle* en tenant compte de l'incidence relative que les propositions pourraient avoir sur les différents utilisateurs.
  - Envisager d'apporter des améliorations qui favoriseraient la *comparabilité* et l'*uniformité* des rapports de l'auditeur à l'échelle mondiale en ce qui a trait aux responsabilités et aux travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation.

---

<sup>30</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>31</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>32</sup> En août 2022, l'IAASB a publié une [foire aux questions](#) ne faisant pas autorité pour répondre à quelques-unes des questions courantes portant sur la communication des questions relatives à la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur.

<sup>33</sup> Au Royaume-Uni, par exemple, le Financial Reporting Council (FRC) a publié, en septembre 2019, une version révisée de la norme [International Standard on Auditing \(UK\) 570 Going Concern](#), tandis qu'aux Pays-Bas, le conseil du Royal Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) a approuvé des modifications à la [norme d'audit néerlandaise équivalente à la norme ISA 700 \(révisée\)](#) qui exige la communication d'informations sur la fraude et la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur.

<sup>34</sup> Par exemple, en juin 2021, l'Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA) a publié le document de consultation intitulé [Enhancing Disclosures in the Auditor's Reports in South Africa: Addressing the Needs of Users of Financial Statements](#).

Aperçu des propositions de l'IAASB ayant trait aux cas où l'auditeur exprime une opinion non modifiée à l'égard de la continuité de l'exploitation

72. L'IAASB souhaite que l'ES-570 traite de toutes les questions que l'auditeur doit communiquer dans son rapport quant aux conclusions qu'il a tirées et aux travaux qu'il a effectués à l'égard de la continuité de l'exploitation, dans une section distincte spécifique du rapport de l'auditeur. La section distincte doit avoir pour titre « Continuité de l'exploitation » si le paragraphe 33 de l'ES-570 s'applique, ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » si les paragraphes 34 et 35 de l'ES-570 s'appliquent. Le paragraphe A1 de l'ES-570 précise que cette norme (et non la norme ISA 701) est celle qui traite des incidences, sur le rapport de l'auditeur, des cas où l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ou, pour les audits d'états financiers d'entités cotées, des cas où l'auditeur relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative. En outre, selon le projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives, le paragraphe 4 de la norme ISA 701 serait modifié pour préciser que la communication des QCA dans le rapport de l'auditeur ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à l'ES-570. Les exigences applicables sont présentées plus en détail aux paragraphes 75 à 86 ci-dessous.
73. En outre, l'IAASB a réfléchi aux jugements pertinents ayant trait aux principes de *proportionnalité*, de *comparabilité* et d'*uniformité* reflétés dans ses propositions touchant les normes. L'encadré qui suit explique le raisonnement de l'IAASB à cet égard.

#### **Proportionnalité**

- ▶ Les propositions résumées dans le tableau du paragraphe 74 ci-dessous reflètent le point de vue de l'IAASB, à savoir qu'il est dans l'intérêt public d'accroître la transparence du rapport de l'auditeur au sujet de la continuité de l'exploitation dans *tous les cas* (c.-à-d. pour les audits de toutes les entités). L'IAASB est d'avis que l'approche proposée répond bien aux commentaires des parties prenantes, puisque les questions relatives à la continuité de l'exploitation sont pertinentes dans le cadre des audits de toutes les entités, quelle que soit leur taille ou leur complexité. Toutefois, l'IAASB estime que certains aspects de ses propositions ne devraient s'appliquer qu'aux audits d'entités cotées.
- ▶ Pour en arriver à ce point de vue, l'IAASB s'est penché sur les raisons justifiant, dans le cadre de son projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur, la décision de rendre applicable la norme ISA 701 et d'exiger la communication des QCA pour les audits d'entités cotées (ou lorsque des textes légaux ou réglementaires l'imposent et qu'une application volontaire est permise pour les audits d'entités autres que des entités cotées). L'IAASB avait reconnu alors que les besoins d'information des utilisateurs visés des rapports de l'auditeur des entités peuvent varier, la distinction apparaissant entre les utilisateurs visés qui ont accès à des informations et observations supplémentaires sur les travaux de l'auditeur, outre en ce qui concerne les états financiers et le rapport de l'auditeur, et ceux qui n'y ont pas accès. L'IAASB a indiqué qu'en général, dans le cas des audits d'entités cotées, les utilisateurs visés n'ont pas directement accès aux communications de l'auditeur avec la direction sur ses travaux, y compris celles portant sur les problèmes qui ont été relevés et résolus dans le cadre de l'audit. Sur le plan de l'intérêt public, il est donc profitable de fournir à ces utilisateurs davantage de contenu informationnel sur les travaux de l'auditeur et

d'inclure dans le rapport de l'auditeur des commentaires supplémentaires sur la continuité de l'exploitation, au même titre qu'il l'est d'exiger la communication des QCA.

- ▶ En revanche, selon l'IAASB, les utilisateurs visés des états financiers d'entités autres que des entités cotées peuvent avoir accès à ce type d'informations en interagissant directement avec la direction et les responsables de la gouvernance, ce qui rend inutile l'ajout de commentaires supplémentaires. Les entités gérées par un propriétaire-dirigeant, par exemple, ont directement accès aux auditeurs et comprennent leurs travaux. Il peut arriver que les utilisateurs visés des états financiers audités d'entités autres que des entités cotées incluent des prêteurs et d'autres créanciers qui n'ont pas nécessairement accès à des informations sur l'audit, sauf en ce qui concerne les états financiers et le rapport de l'auditeur. L'IAASB est néanmoins d'avis qu'en pareil cas, comme pour la communication des QCA, rien n'empêcherait l'auditeur d'inclure volontairement les commentaires supplémentaires dans son rapport.

#### **Comparabilité et uniformité**

- ▶ Les propositions résumées dans le tableau du paragraphe 74 ci-dessous reflètent le point de vue de l'IAASB selon lequel il y aurait lieu d'exiger que les commentaires liés à la continuité de l'exploitation soient inclus dans une section distincte du rapport de l'auditeur intitulée « Continuité de l'exploitation » (lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative) ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » (lorsqu'il existe une incertitude significative). Cette exigence s'appliquerait dans tous les cas (c.-à-d. pour les audits de toutes les entités).
- ▶ Selon l'IAASB, la communication des commentaires sur la continuité de l'exploitation dans les sections proposées sert bien l'intérêt public, car elle accroît l'uniformité des rapports de l'auditeur et en rehausse la comparabilité à l'échelle mondiale. En outre, l'IAASB est d'avis que le fait pour les utilisateurs de devoir parcourir les diverses sections du rapport de l'auditeur afin d'obtenir des commentaires pertinents sur les questions relatives à la continuité de l'exploitation n'est pas dans l'intérêt public, comme il est mentionné au paragraphe 69.

74. Le tableau ci-dessous fournit un aperçu des principales modifications proposées dans l'ES-570 afin d'accroître la transparence du rapport de l'auditeur au sujet de la continuité de l'exploitation lorsque ce dernier exprime une opinion non modifiée.

<i>Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où l'auditeur exprime une opinion non modifiée à l'égard de la continuité de l'exploitation</i>		
<i>Applicabilité</i>	<b>Section « Continuité de l'exploitation »</b>	<b>Section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation »</b>
<b>Toutes les entités</b>	<p>L'auditeur indique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée ;</li> <li>▶ qu'en se fondant sur les éléments probants obtenus, il n'a relevé aucune incertitude significative.</li> </ul> <p>Voir les paragraphes 75 à 78.</p>	<p>L'auditeur indique :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée ;</li> <li>▶ qu'il existe une incertitude significative ;</li> <li>▶ que son opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.</li> </ul> <p>Inclut :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ un renvoi aux informations fournies à ce sujet dans les états financiers.</li> </ul> <p>Voir les paragraphes 84 à 86.</p>
<b>Entités cotées</b>	<p>De plus, s'il a relevé des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, <b>mais qu'il n'existe aucune incertitude significative</b>, il inclut :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ un renvoi aux informations fournies à ce sujet dans les états financiers, le cas échéant ;</li> <li>▶ une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</li> </ul> <p>Voir les paragraphes 79 à 83.</p>	<p>De plus, s'il a relevé des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation <b>et qu'il existe une incertitude significative</b>, il inclut :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</li> </ul> <p>Voir les paragraphes 84 à 86.</p>

### Énoncés explicites à l'égard de la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur

75. L'idée d'inclure des énoncés explicites à l'égard de la continuité de l'exploitation dans le rapport de l'auditeur a d'abord été proposée dans l'[appel à commentaires intitulé \*Improving the Auditor's Report\*](#), où il était notamment question d'imposer à l'auditeur de présenter dans son rapport deux énoncés en lien avec les responsabilités qui lui incombent en vertu de la norme ISA 570 actuelle (révisée), à savoir :
- évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers ;
  - en se fondant sur les éléments probants obtenus, conclure à l'existence ou non, selon son jugement professionnel, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Bien que, dans le cadre du projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur, l'IAASB ait soumis les exigences proposées à une vaste consultation et qu'elles aient fait l'objet de délibérations approfondies, il a finalement décidé de ne pas les inclure dans la norme ISA 570 actuelle (révisée)<sup>35</sup>.

76. Toutefois, selon les commentaires suscités par le document de travail, les répondants demeurent en faveur de la communication explicite, dans tous les rapports de l'auditeur, des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation. L'IAASB a donc jugé bon d'explorer davantage l'idée de présenter des énoncés explicites sur la continuité de l'exploitation.
77. Par conséquent, l'exigence proposée à l'alinéa 33 a) de l'ES-570 imposerait à l'auditeur d'inclure deux énoncés explicites (voir l'exemple fourni dans l'encadré). Cette exigence, qui s'appliquerait dans le cadre des audits de toutes les entités (c.-à-d. les audits d'entités cotées aussi bien que d'entités autres que des entités cotées), ferait en sorte que l'auditeur serait tenu de communiquer explicitement ses conclusions sur la continuité de l'exploitation dans une section distincte de son rapport consacrée à cette question.

#### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

\* *Extrait du rapport de l'auditeur présenté dans l'exemple 1 de l'annexe de l'ES-570.*

<sup>35</sup> Voir le document intitulé [Basis For Conclusions: Reporting On Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments](#).

78. D'après l'IAASB, l'exigence proposée :

- a) offrirait une transparence accrue aux utilisateurs, qui sauraient que l'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités en vertu des paragraphes 29 et 30 de l'ES-570 et des paragraphes 17 et 18 de la norme ISA 570 actuelle (révisée), lesquels étendent à tous les audits l'obligation pour l'auditeur :
  - d'évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et de tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers ;
  - en se fondant sur les éléments probants obtenus, de conclure à l'existence ou non, selon son jugement, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- b) est cohérente avec la description fournie dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du rapport de l'auditeur, conformément à la norme ISA 700 (révisée). Cette exigence s'étend à tous les audits et inclut une description de la responsabilité que l'auditeur a de tirer une conclusion :
  - quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ;
  - en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Amélioration de la communication dans le rapport de l'auditeur lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative

79. La norme ISA 570 actuelle (révisée) ne comportait aucune exigence concernant le rapport de l'auditeur dans les cas où des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, mais où l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative.
80. L'absence d'exigences liées au rapport de l'auditeur dans la norme ISA 570 actuelle (révisée) n'empêchait en rien l'auditeur d'accroître la transparence de son rapport dans les « cas limites ». Dans pareil cas, la communication dans le rapport de l'auditeur est traitée comme suit :
  - a) Norme ISA 701. L'auditeur peut communiquer une QCA si, selon son jugement professionnel, la question a été l'une des plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée, de sorte qu'il a déterminé qu'il s'agit d'une QCA. Le cas échéant, les exigences de la norme ISA 701 s'appliquent. Le paragraphe A41 de la norme ISA 701 précise que l'auditeur peut déterminer qu'une ou plusieurs questions se rattachant à la conclusion qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constituent des QCA.

- b) Norme ISA 706 (révisée). Lorsque la norme ISA 701 ne s'applique pas<sup>36</sup> ou dans les cas où elle s'applique, mais où l'auditeur a déterminé que la question ne constitue pas une QCA, l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations afin d'attirer l'attention sur les informations fournies à l'égard de la continuité de l'exploitation dans les états financiers lorsque, selon son jugement professionnel, ces informations sont fondamentales pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

81. L'alinéa 33 b) de l'ES-570 propose une approche révisée, dans le cadre des audits d'entités cotées, pour favoriser la transparence concernant la façon dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsque des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont relevés. Cette approche consiste à inclure la section distincte intitulée « Continuité de l'exploitation » dans le rapport de l'auditeur et attirer l'attention sur les informations connexes fournies dans les états financiers (voir l'exemple fourni dans l'encadré). L'IAASB estime que cette nouvelle approche en vue d'une plus grande transparence du rapport de l'auditeur favorisera l'*uniformité* et la *comparabilité* des rapports de l'auditeur à l'échelle mondiale, puisque les questions relatives à la continuité de l'exploitation seront toujours abordées dans une seule et même section du rapport. En outre, l'approche proposée répond aux commentaires de répondants qui, compte tenu des difficultés croissantes posées par diverses incertitudes persistantes dans le milieu des affaires en général, demandaient plus de clarté et de transparence dans les cas où l'auditeur conclut qu'il n'existe « aucune incertitude significative » quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les incertitudes politiques et économiques auxquelles la société fait face ainsi que les diverses mesures qu'elle a déployées pour en atténuer les effets sur ses activités.

*[Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X).]*

*\* Extrait du rapport de l'auditeur présenté dans l'exemple 2 de l'annexe de l'ES-570.*

82. Pour ce qui est de l'applicabilité de l'exigence, l'IAASB est d'avis que le fait de fournir davantage de contenu informationnel sur les travaux de l'auditeur et d'inclure dans le rapport de l'auditeur des commentaires supplémentaires sur la continuité de l'exploitation comporte des avantages clairs sur le plan de l'intérêt public pour les utilisateurs visés d'états financiers audités d'entités cotées. L'IAASB a donc proposé que l'exigence énoncée à l'alinéa 33 b) de l'ES-570 s'applique aux audits d'entités cotées. Le paragraphe A71 de l'ES-570 précise que l'auditeur peut être tenu, en vertu de textes

<sup>36</sup> La norme ISA 701 ne s'applique pas aux audits des états financiers d'entités autres que des entités cotées, sauf si des textes légaux ou réglementaires l'exigent ou si l'auditeur décide de l'appliquer volontairement dans le cadre de tels audits.

légaux ou réglementaires, de fournir les informations exigées à l'alinéa 33 b) de l'ES-570 dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, ou qu'il peut décider de les fournir volontairement.

83. Afin de faciliter l'application de la nouvelle exigence proposée à l'alinéa 33 b) de l'ES-570, l'IAASB a introduit de nouvelles modalités d'application pour :

- expliquer dans quelles circonstances l'auditeur devrait s'attendre à ce que des informations soient fournies dans les états financiers sur les événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De nouvelles modalités d'application ont été ajoutées au paragraphe A62 de l'ES-570 afin de clarifier qu'au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les « jugements importants portés par la direction » constituent un critère approprié pour déterminer si des informations devraient être fournies sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>37</sup> ;
- fournir des indications sur les points à aborder dans la description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur le niveau de détail à fournir, et l'attention particulière à porter au libellé utilisé afin que celui-ci, entre autres considérations, permette de rattacher directement la description aux circonstances propres à l'entité et ne contienne pas d'opinions distinctes sur des éléments individuels des états financiers, ni ne porte à croire que de telles opinions sont exprimées (voir les paragraphes A73 à A75 de l'ES-570) ;
- souligner que l'auditeur doit veiller à ce que la description, dans son rapport, de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation ne fournisse pas des informations inédites sur l'entité (voir les paragraphes A76 et A77 de l'ES-570). À cet égard, l'IAASB s'est inspiré des indications actuelles de la norme ISA 701. De plus, afin d'atténuer le risque que l'auditeur fournisse des informations inédites sur des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation alors même que certains référentiels d'information financière n'en requièrent pas la communication, l'IAASB a articulé l'exigence autour de la description de la façon dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction. L'exigence demeure ainsi axée sur la description des questions s'inscrivant dans le contexte de l'audit.

---

<sup>37</sup> Pour élaborer les modalités d'application, l'IAASB a tenu compte de la décision sur le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee concernant le programme de travail (voir le document [IFRIC-Update-July-2014.pdf \(ifrs.org\)](#)) et du [document didactique](#) produit par l'IFRS Foundation, qui abordent et clarifient les obligations d'information prescrites par IAS 1 en matière de continuité de l'exploitation.

Contenu informationnel accru dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur

84. Dans le cadre du projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur de l'IAASB, il a été convenu que, lorsqu'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, les incidences sur le rapport de l'auditeur correspondent à celles décrites dans la norme ISA 570 actuelle (révisée) et que, dans la section « Questions clés de l'audit » du rapport de l'auditeur, un énoncé doit indiquer que les questions décrites constituent les QCA, qui s'ajoutent à la question décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation ». D'après l'IAASB, cette approche reste appropriée dans le contexte de l'ES-570<sup>38</sup>.
85. L'IAASB estime par ailleurs qu'il est important de continuer à mettre en évidence la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » dans le rapport de l'auditeur, arguant qu'il ne serait pas dans l'intérêt public d'obscurcir la distinction entre les commentaires liés à la continuité de l'exploitation formulés lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative et ceux formulés lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation. L'IAASB est également d'avis qu'il faut continuer à indiquer clairement, dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et non miner la communication de cette information (p. ex., par une liste trop détaillée des procédures d'audit mises en œuvre, donnant à penser que la question a connu un dénouement positif).
86. Compte tenu de l'appui des répondants au document de travail à l'égard de la proposition d'accroître le contenu informationnel dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur, l'IAASB estime qu'il est approprié d'en faire autant dans le cadre des audits de toutes les entités. Il a donc proposé, au paragraphe 34 de l'ES-570, de nouvelles exigences se résumant comme suit (voir l'exemple fourni dans l'encadré) :
- *Pour toutes les entités* – L'auditeur doit fournir un énoncé indiquant qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée et qu'il existe une incertitude significative. L'auditeur est également tenu d'indiquer que son opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point. Il inclut un renvoi aux informations fournies à ce sujet dans les états financiers qui communiquent adéquatement la question.
  - *Pour les entités cotées* – L'auditeur doit fournir une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation. De la même façon que pour les propositions abordées au paragraphe 82, l'IAASB est d'avis que le fait de fournir davantage de contenu informationnel sur les travaux de l'auditeur et d'inclure dans le rapport de l'auditeur des commentaires supplémentaires sur la continuité de l'exploitation comporte des avantages clairs sur le plan de l'intérêt public pour les utilisateurs visés d'états financiers audités.

---

<sup>38</sup> Selon le paragraphe 15 de la norme ISA 701 et le paragraphe A1 de l'ES-570, il demeure entendu qu'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature même, une QCA, qui est cependant communiquée conformément à l'ES-570.

### **Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Nous attirons toutefois l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note X, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

*[Pour les entités cotées seulement : Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X).]*

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

*\* Extrait du rapport de l'auditeur présenté dans les exemples 3 et 4 de l'annexe de l'ES-570.*

#### Modifications au rapport de l'auditeur

87. En conséquence des propositions selon lesquelles l'auditeur devrait indiquer (soit dans la section « Continuité de l'exploitation » ou dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » de tous les rapports de l'auditeur) qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée, l'IAASB a harmonisé l'exigence décrite au paragraphe 35 de l'ES-570 visant les cas dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable du fait de la fourniture d'informations inadéquates sur une incertitude significative (voir l'exemple fourni dans l'encadré).

### **Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Cependant, comme il est décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve (défavorable) » de notre rapport, il existe une incertitude significative qui n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

*\* Extrait du rapport de l'auditeur présenté dans les exemples 5 et 6 de l'annexe de l'ES-570.*

88. L'IAASB a également cherché à savoir s'il y avait lieu d'apporter des modifications qui couvriraient les cas où l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion. Dans pareil cas, le paragraphe 29 de la norme ISA 705 (révisée)<sup>39</sup> interdit l'inclusion d'une section sur les QCA conformément à la norme ISA 701 ou d'une section sur les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>40</sup>, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent. Dans le cadre de son projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur, l'IAASB a affirmé que cette

<sup>39</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>40</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

interdiction était appropriée, car la description de QCA non liées à la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion peut laisser supposer que les états financiers sont plus crédibles à l'égard de ces questions qu'il ne serait approprié dans les circonstances et éclipserait la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

89. De l'avis de l'IAASB, il conviendrait de suivre une approche semblable dans l'ES-570, de telle sorte que, lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, l'auditeur ne fournisse pas, dans une section distincte du rapport de l'auditeur, d'autres informations sur la continuité de l'exploitation ou sur une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation (voir le paragraphe 36 de l'ES-570).
90. Toutefois, en raison des propositions selon lesquelles l'auditeur serait tenu de fournir, dans son rapport, des énoncés explicites sur les conclusions qu'il a tirées quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et à l'existence d'une incertitude significative, l'IAASB a proposé d'apporter une modification de concordance au paragraphe 19 de la norme ISA 705 (révisée) (voir le paragraphe 96 ci-dessous et l'exemple fourni dans l'encadré), qui ferait en sorte que l'auditeur doive indiquer, dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », qu'il n'est pas en mesure de tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et quant à l'existence d'une incertitude significative.

#### **Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion**

(...)

Nous ne sommes pas en mesure de tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés et quant à l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

*\* Se reporter aux modifications de concordance et aux modifications corrélatives découlant de l'ES-570 ; extrait du rapport de l'auditeur présenté dans les exemples 4 et 5 de la norme ISA 705 (révisée).*

91. Le paragraphe A83 de l'ES-570 comprend de nouvelles modalités d'application expliquant qu'il n'est pas approprié que l'auditeur inclue, dans son rapport, une section distincte sur la continuité de l'exploitation ou l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, puisqu'il ne serait alors pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion. En outre, les modalités d'application attirent l'attention sur la modification de concordance apportée au paragraphe 19 de la norme ISA 705 (révisée).

#### Exemples de rapports de l'auditeur

92. L'annexe de l'ES-570 présente de nouveaux exemples de rapports de l'auditeur que l'IAASB a mis à jour ou élaborés afin d'illustrer les énoncés et les descriptions à inclure dans le rapport de l'auditeur, pour les entités cotées comme pour les entités autres que des entités cotées, lorsque les normes IFRS de comptabilité constituent le référentiel d'information financière applicable.

93. Dans sa mise à jour des exemples, l'IAASB a cherché à formuler aussi directement et simplement que possible les sections portant sur la continuité de l'exploitation et l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation. De plus, l'IAASB a gardé ensemble les énoncés explicites sur la continuité de l'exploitation, soucieux d'assurer l'uniformité des exemples présentés à l'annexe de l'ES-570.

#### Section 2-J – Modifications de concordance et modifications corrélatives

94. L'IAASB propose certaines modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de l'ES-570. Les modifications proposées sont indiquées par des marques de révision dans les paragraphes pertinents des normes concernées. Seuls les paragraphes visés par les modifications proposées ou ceux qui sont nécessaires à la compréhension du contexte de ces modifications sont fournis.
95. Dans bien des cas, les modifications consistent à harmoniser les termes et le libellé de ces paragraphes avec l'ES-570 ou à mentionner correctement le titre de la norme révisée. Des modifications de concordance ont également été apportées aux exemples de rapports de l'auditeur inclus dans les annexes de la norme ISA 510<sup>41</sup> et des normes ISA des séries 700 et 800.

#### *Lien avec les normes ISA de la série 700*

96. Des modifications corrélatives plus substantielles ont été proposées pour clarifier le lien entre l'ES-570 et les normes ISA 700 (révisée), ISA 701, ISA 705 (révisée) et ISA 706 (révisée). D'après l'IAASB, ces modifications étaient nécessaires pour éviter d'avoir à se demander quelles dispositions sont applicables lorsque sont communiquées des questions ayant trait à la continuité de l'exploitation. L'IAASB a notamment :
- supprimé l'expression « s'il y a lieu » au paragraphe 29 et à l'alinéa 50 f) de la norme ISA 700 (révisée), car le rapport de l'auditeur inclurait une section distincte communiquant les questions relatives à la continuité de l'exploitation, à moins que l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion conformément à la norme ISA 705 (révisée) ou conclue que l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation est inappropriée ;
  - clarifié le lien entre la norme ISA 701 et l'ES-570, au vu des propositions selon lesquelles l'auditeur d'une entité cotée serait tenu, s'il a relevé des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, de communiquer les questions relatives à la continuité de l'exploitation dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur plutôt qu'à titre de QCA. Par conséquent, l'IAASB a proposé d'apporter des modifications à l'alinéa 4 c) et au paragraphe A41 de la norme ISA 701 ;
  - ajouté au paragraphe 29 de la norme ISA 705 (révisée) l'interdiction d'inclure une section intitulée « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » conformément à l'ES-570 lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion (voir le paragraphe 90 ci-dessus). L'IAASB a également proposé d'apporter des modifications ayant trait à cette interdiction au paragraphe A26 de la norme 705 (révisée). En outre, il a ajouté, au paragraphe 19 et dans les exemples 4 et 5 de

---

<sup>41</sup> Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*.

l'annexe de la norme ISA 705 (révisée), un énoncé indiquant que l'auditeur n'est pas en mesure de tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et quant à l'existence d'une incertitude significative ;

- clarifié le lien avec la norme ISA 706 (révisée) compte tenu des modifications qu'il a proposé d'apporter à l'ES-570 afin que l'auditeur communique les questions relatives à la continuité de l'exploitation dans une section du rapport de l'auditeur intitulée « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ». L'IAASB a également proposé des modifications visant à clarifier l'emplacement du paragraphe d'observations.

#### *Section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du rapport de l'auditeur*

97. L'IAASB a examiné s'il serait nécessaire d'apporter des modifications corrélatives à la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du rapport de l'auditeur selon le sous-alinéa 39 b)iv) de la norme ISA 700 (révisée). Il a notamment cherché à savoir s'il serait approprié d'indiquer dans cette section que, dans le cas d'une entité cotée, l'auditeur est aussi tenu, selon l'ES-570, de fournir une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
98. À la lumière de ses délibérations, l'IAASB a conclu qu'aucune modification corrélative n'était nécessaire à cet égard, car ladite section du rapport de l'auditeur n'a pas à énoncer chaque aspect dont traitent les exigences des normes ISA. Il a ajouté que la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du rapport de l'auditeur demeure alignée sur les obligations de l'auditeur énoncées dans les objectifs du paragraphe 9 de l'ES-570 et n'est la source d'aucune incohérence par rapport aux modifications proposées.

#### *Missions d'examen*

99. L'examen d'états financiers comporte aussi la prise en considération de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Toutefois, comme la norme ISRE 2410<sup>42</sup> est encore dans un format antérieur au projet sur la clarté des normes, l'IAASB n'a proposé aucune modification de concordance ou modification corrélative à l'égard de cette norme afin d'éviter de donner l'impression que celle-ci est à jour. D'ailleurs, aucune modification de concordance ou modification corrélative découlant d'autres projets récents de l'IAASB (par exemple les projets sur la gestion de la qualité) n'ont été incorporées à l'ISRE 2410, et l'IAASB envisage déjà une révision de la norme, comme l'indiquent sa stratégie et son programme de travail 2024-2027<sup>43</sup>.
100. L'IAASB n'a pas proposé non plus de modifications de concordance ni de modifications corrélatives supplémentaires à l'égard de la norme ISRE 2400 (révisée)<sup>44</sup>, car :
- les modifications proposées dans l'ES-570 sont élaborées au vu des commentaires des parties prenantes sur le document de travail qui concernent les travaux et la responsabilité de l'auditeur quant à la continuité de l'exploitation lors d'un audit d'états financiers. L'IAASB estime qu'il serait nécessaire de poursuivre la collecte d'informations pour déterminer si ces modifications conviendraient à l'étendue d'une mission d'assurance limitée ;

---

<sup>42</sup> Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2410, *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*.

<sup>43</sup> Voir le [document de consultation](#) de l'IAASB sur sa stratégie et son programme de travail 2024-2027.

<sup>44</sup> Norme ISRE 2400 (révisée), *Engagements to Review Historical Financial Statements*.

- les modifications nécessaires sortiraient probablement du cadre de modifications de concordance et de modifications corrélatives, allant au-delà des mesures ciblées décrites dans la proposition de projet, parce qu'elles englobent des questions plus larges<sup>45</sup> que seule une révision globale de la norme permettrait de traiter.

101. L'IAASB souligne par ailleurs que la définition proposée d'une incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) ne s'applique qu'aux normes ISA. Cette définition serait néanmoins intégrée au *Glossaire de l'IAASB*<sup>46</sup>, sous réserve d'un appel à commentaires et de l'approbation du public à l'égard de la prise de position définitive de l'IAASB. L'IAASB est d'avis que l'absence d'une définition d'incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) dans la norme ISRE 2400 (révisée) n'aurait pas d'incidence sur les travaux menés par le professionnel en exercice en vertu de la norme, car les exigences de celle-ci ne parlent pas d'« incertitude significative ».

## Section 2-K – Autres points

### *Techniques d'audit – Utilisation des technologies*

102. L'IAASB a élaboré l'ES-570 en gardant à l'esprit la nécessité de moderniser la norme, de sorte qu'elle reste *pertinente* au regard de l'évolution des technologies et des pratiques actuelles. Pour mettre au point les modifications, l'IAASB a pris en considération les répercussions de l'évolution des technologies sur les travaux de l'auditeur liés à la continuité de l'exploitation et étoffé les modalités d'application afin d'y intégrer des exemples d'outils et de techniques automatisés. L'IAASB a notamment ajouté :

- les risques liés à la cybersécurité dans les exemples d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (voir le paragraphe A6 de l'ES-570) ;
- des exemples illustrant l'utilisation des technologies par l'auditeur dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes (voir le paragraphe A12 de l'ES-570) ;
- de nouvelles modalités d'application destinées à aider l'auditeur dans l'utilisation des technologies lorsqu'il évalue la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour évaluer la continuité de l'exploitation (voir les paragraphes A36 et A38 de l'ES-570).

### *Utilisation d'informations provenant de sources externes à l'entité*

103. Les répondants au document de travail ont insisté sur l'importance de tenir compte des informations provenant de sources externes à l'entité pour évaluer s'il existe des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les

---

<sup>45</sup> Dans le cadre de son projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur, l'IAASB a décidé de ne pas modifier les rapports de l'auditeur dans le cas des missions d'examen et des autres missions de certification. Les nouveaux éléments du rapport de l'auditeur ne figurent donc pas dans le rapport du professionnel en exercice, notamment les sections étoffées concernant les responsabilités de l'auditeur et les responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de la continuité de l'exploitation.

<sup>46</sup> Le *Glossaire de l'IAASB* est un document ne faisant pas autorité dont les permanents de l'IAASB assurent la mise à jour pour y inclure les termes définis et autres termes employés dans les normes de l'IAASB en lien avec l'élaboration de la version définitive du *Manuel de l'IAASB*.

parties prenantes ont aussi reconnu l'importance que l'auditeur tienne compte des informations provenant de sources externes à l'entité pour évaluer les plans d'action de la direction, et en particulier pour appuyer ou réfuter les informations internes utilisées dans ces plans.

104. L'IAASB a amélioré plusieurs paragraphes dans les modalités d'application afin de mettre l'accent sur la façon dont l'auditeur peut tirer parti des informations provenant de sources externes à l'entité dans ses travaux liés à la continuité de l'exploitation (voir les paragraphes A16, A25 et A47 à A54 de l'ES-570).

#### *Informations ultérieures à l'évaluation de la direction*

105. Compte tenu des faits récents dans le monde des affaires en général qui ont exacerbé les risques et causé des incertitudes persistantes, l'IAASB a fait valoir qu'il était *pertinent* que l'ES-570 traite formellement des répercussions des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation après la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction.
106. L'IAASB a conservé l'exigence du paragraphe 20 de l'ES-570, auparavant le paragraphe 15 de la norme ISA 570 actuelle (révisée), selon laquelle l'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période sur laquelle porte son évaluation. En outre, le paragraphe 28 de l'ES-570 comprend une nouvelle exigence qui impose à l'auditeur de déterminer si de nouvelles informations liées à l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation sont devenues disponibles entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures conformément à la norme ISA 560. Cette nouvelle exigence de l'ES-570 s'inscrit dans le contexte des exigences de la norme ISA 560 avec lesquelles elle s'applique en ce qui concerne les faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers.

#### *Considérations relatives à l'adaptabilité*

107. L'IAASB est d'avis qu'il importe d'aborder les considérations relatives à l'*adaptabilité* dans l'ES-570, puisque les questions relatives à la continuité de l'exploitation sont pertinentes pour les audits de toutes les entités, quelle que soit leur taille ou leur complexité. Cette approche favorise l'*exhaustivité* de la norme en limitant les exceptions aux principes applicables et illustre la façon dont une exigence s'applique à toutes les entités, que leur nature et leurs circonstances soient peu complexes ou très complexes.
108. Suivant l'approche adoptée dans la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 540 (révisée) relativement à l'*adaptabilité*, l'IAASB a inclus dans l'ES-570 des exemples afin d'illustrer la façon dont peuvent varier la nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation en fonction de la nature et des circonstances de l'entité, et *selon la méthode, les hypothèses et les données* utilisées par la direction pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (voir les paragraphes A13, A31 et A38 de l'ES-570).
109. Certaines des considérations propres aux petites entités abordées dans la norme ISA 570 actuelle (révisée) ont été conservées et réutilisées dans les exemples illustrant l'adaptabilité, puisque l'IAASB était convaincu qu'elles étaient toujours pertinentes et faisaient ressortir des aspects importants dans le cas des petites entités ou des entités peu complexes (voir les paragraphes A14 et A54 de l'ES-570).

*Considérations propres aux entités du secteur public*

110. L'IAASB était conscient du fait que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation s'applique aussi aux entités du secteur public. Pour ce qui est des améliorations à envisager dans l'ES-570 du point de vue du secteur public, l'IAASB estime approprié d'ajouter de nouvelles modalités d'application au paragraphe A66 de l'ES-570 afin d'indiquer qu'il pourrait y avoir des obligations d'information supplémentaires pertinentes dans le cas des entités du secteur public, notamment à l'égard de leur viabilité financière à long terme.

*Date d'entrée en vigueur*

111. Comme la norme ISA 570 actuelle (révisée) a été révisée la dernière fois dans le cadre du projet de révision des normes sur le rapport de l'auditeur, la convention qui avait alors été appliquée dans le paragraphe de la norme portant sur la date d'entrée en vigueur a été harmonisée avec celle utilisée couramment dans les normes ISA de la série 700 (c.-à-d. « périodes closes à compter du [jour mois année] »). Toutefois, comme les exigences de la norme s'appliquent dès les étapes de planification et de réalisation de l'audit, l'IAASB jugeait bon d'adopter la convention utilisée couramment dans d'autres normes ISA de la série 500 (c.-à-d. « périodes ouvertes à compter du [jour mois année] »).
112. L'IAASB s'attend à ce que la prise de position définitive soit approuvée en décembre 2024. Voyant la nécessité de coordonner les dates d'entrée en vigueur avec le projet sur la fraude dans le cadre duquel est aussi envisagée la prise de mesures susceptibles de se solder par des modifications au rapport de l'auditeur, l'IAASB juge qu'il serait approprié que la norme s'applique pour les périodes de présentation de l'information financière ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de la prise de position définitive. L'IAASB est d'avis que ce calendrier est adéquat pour laisser suffisamment de temps aux différents pays ou territoires pour la traduction du texte définitif de la norme, pour que les processus d'adoption nationaux suivent leur cours et pour que les professionnels en exercice mettent à jour les modèles et la documentation interne connexe.

### Section 3 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, la compréhensibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application de l'ES-570 et, s'il y a lieu, à exprimer toute réserve qu'ils pourraient avoir ou à suggérer des améliorations.

*L'IAASB utilise un logiciel pour analyser les commentaires formulés par les répondants aux consultations publiques. Pour nous aider dans notre analyse, nous vous suggérons de garder les points suivants à l'esprit lors de la préparation de votre lettre de commentaires :*

- Répondez directement aux questions ci-dessous et expliquez votre raisonnement.
- Vos commentaires sont fort appréciés. Vous pouvez répondre à toutes les questions ou uniquement à celles à l'égard desquelles vous avez des commentaires. Cependant, si vous êtes favorable aux propositions contenues dans l'ES-570, il est important de le faire savoir à l'IAASB.
- Il n'est pas nécessaire d'ajouter de lettre de présentation résumant les principaux points que vous soulevez – l'idéal est de répondre directement à la suite de chaque question.
- Utilisez des titres qui montrent clairement à quelle question vous répondez. Dans votre réponse, il est important d'identifier les aspects précis de l'ES-570 auxquels vous faites référence, par exemple en mentionnant la section, le titre ou le paragraphe correspondant du projet de norme.
- Évitez si possible d'utiliser des tableaux ou des zones de texte dans vos réponses.

#### Questions d'ordre général

1. Êtes-vous d'accord que les propositions de l'ES-570 servent l'intérêt public, compte tenu des caractéristiques de normalisation qualitatives et des objectifs d'intérêt public du projet présentés à l'**annexe 1** ?
2. Croyez-vous que les propositions de l'ES-570, prises collectivement, amélioreront et renforceront les jugements et les travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation dans un audit d'états financiers, notamment qu'elles accroîtront la transparence par l'information fournie dans les communications et les rapports sur les responsabilités et les travaux de l'auditeur ?
3. Pensez-vous que la norme proposée peut être adaptée à des entités dont la taille et le degré de complexité varient, en sachant que les états financiers à usage général sont préparés sur la base de la continuité de l'exploitation et que les questions liées à la continuité de l'exploitation sont pertinentes pour toutes les entités ?
4. Les exigences et modalités d'application proposées dans l'ES-570 renforcent-elles adéquatement l'exercice de l'esprit critique par l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation ?

#### Questions particulières

5. Êtes-vous d'accord avec la définition d'« incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) », en particulier avec les modalités d'application de la définition clarifiant l'expression « susceptibles de jeter un doute important » ?
6. Les propositions de l'ES-570 complètent-elles de façon appropriée les exigences fondamentales de la norme ISA 315 (révisée en 2019) liées à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes, pour un processus plus robuste d'identification par l'auditeur des

événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ?

7. Êtes-vous favorable à la modification de la date de début de la période de 12 mois considérée par la direction pour son évaluation de la continuité de l'exploitation, consistant à remplacer la date de clôture (exigence de la norme ISA 570 actuelle (révisée)) par la date d'approbation des états financiers (proposition du paragraphe 21 de l'ES-570) ? Tenez compte, dans votre réponse, de la flexibilité dont bénéficierait l'auditeur selon les paragraphes 22, A43 et A44 de l'ES-570 dans les cas où la direction refuserait de faire ou de prolonger son évaluation. Si vous n'êtes pas favorable aux propositions, quelle(s) autre(s) solution(s) suggéreriez-vous (veuillez préciser pourquoi vous pensez que ces solutions seraient plus appropriées et applicables en pratique) ?
8. Approuvez-vous l'approche plus rigoureuse proposée dans l'ES-570 imposant à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit visant à apprécier l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation dans toutes les circonstances, que des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation aient été relevés ou non ?
9. Les propositions de l'ES-570 intègrent-elles de façon appropriée les concepts introduits dans la norme ISA 540 (révisée) quant à l'évaluation par l'auditeur de la méthode, des hypothèses et des données utilisées par la direction dans son évaluation de la continuité de l'exploitation ?
10. En ce qui concerne l'évaluation des plans d'action de la direction, appuyez-vous les exigences et modalités d'application élargies selon lesquelles l'auditeur doit déterminer si la direction a l'intention et la capacité de mener des actions particulières ainsi qu'évaluer l'intention et la capacité des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, de maintenir ou de fournir le soutien financier requis ?
11. Les exigences et modalités d'application élargies sur la communication avec les responsables de la gouvernance contribuent-elles à instaurer un dialogue rapide et transparent entre l'auditeur, la direction et les responsables de la gouvernance, de manière à renforcer la communication bilatérale avec les responsables de la gouvernance concernant les questions liées à la continuité de l'exploitation ?
12. Êtes-vous favorable aux nouvelles exigences et modalités d'application selon lesquelles l'auditeur doit signaler une question à une autorité compétente extérieure à l'entité lorsque les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes l'exigent ou établissent des responsabilités à cet égard ?
13. Cette question a trait aux incidences sur le rapport de l'auditeur pour les **audits d'états financiers de toutes les entités**, à savoir l'inclusion dans le rapport d'une section distincte intitulée « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », ainsi que d'énoncés explicites sur les conclusions de l'auditeur quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative.

Appuyez-vous les exigences et modalités d'application visant à accroître la transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation, et pensez-vous qu'elles permettent de fournir des informations utiles aux utilisateurs visés d'états financiers

audités ? Les propositions favorisent-elles l'uniformité et la comparabilité des rapports de l'auditeur à l'échelle mondiale ?

14. Cette question a trait aux incidences supplémentaires sur le rapport de l'auditeur pour les **audits d'états financiers d'entités cotées**, à savoir l'inclusion d'une description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation lorsqu'ont été relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (qu'il existe ou non une incertitude significative).

Appuyez-vous les exigences et modalités d'application visant à accroître davantage la transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation ? Y a-t-il lieu d'appliquer ces exigences et modalités d'application aux audits d'états financiers d'entités autres que des entités cotées ?

15. Est-il clair que toutes les incidences sur le rapport de l'auditeur en ce qui concerne les conclusions et les communications connexes exigées de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation se trouvent dans l'ES-570 (autrement dit, que les obligations en matière de rapport de l'auditeur sont prescrites dans l'ES-570, et non dans la norme ISA 701 ou une autre norme) ? Cela inclut les cas où l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ou, dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, les cas où l'auditeur relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative.
16. Y a-t-il d'autres points que vous aimeriez soulever au sujet de l'ES-570 ? Le cas échéant, veuillez indiquer clairement les exigences ou les modalités d'application, ou encore le thème ou le sujet en cause.

### **Commentaires sur des questions d'ordre général**

17. L'IAASB sollicite également des commentaires sur ce qui suit :
- a) Traduction – L'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes ISA en vue de leur adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'ES-570.
  - b) Date d'entrée en vigueur – Compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction de la norme, le cas échéant, ainsi que de la nécessité de faire concorder la date d'entrée en vigueur de la norme ISA 570 en projet avec celle de la norme en projet sur la fraude, l'IAASB croit qu'il serait approprié que la norme ISA révisée s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB souhaite savoir si ce délai serait suffisant pour favoriser la mise en œuvre efficace de cette norme.

**Annexe 1 – Mise en correspondance des principales modifications proposées dans l'ES-570 et des mesures et objectifs d'intérêt public présentés dans la proposition de projet**

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
<p><b>A. Objectif du projet : Encourager l'adoption de pratiques et de comportements cohérents et faciliter la mise en œuvre de réponses efficaces aux risques d'anomalies significatives identifiés à l'égard de la continuité de l'exploitation.</b></p> <p><b>B. Objectif du projet : Renforcer l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation, notamment en mettant l'accent sur l'importance d'exercer un esprit critique approprié tout au long de l'audit.</b></p>			
<p><b>AB.1 : Exigences et modalités d'application – Identification et évaluation des risques</b></p> <p><i>Rehausser les exigences et modalités d'application par des modifications ciblées de la norme ISA 570 (révisée) visant à permettre à l'auditeur d'obtenir des informations pertinentes pour l'identification rapide des événements et situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</i></p> <p>Ce faisant, énoncer de façon plus explicite les considérations relatives à la continuité de l'exploitation en lien avec la compréhension que l'auditeur doit acquérir de l'entité et de son système de contrôle interne (y compris de la façon dont la direction procède à son évaluation de la continuité de l'exploitation) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019).</p>	Par. 11 à 15	<p><i>Exigences</i></p> <p>Exigences nouvelles et élargies visant à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• établir une approche plus rigoureuse pour la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques qui aideront l'auditeur à obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour identifier rapidement les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;</li> <li>• imposer la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques à l'égard de la continuité de l'exploitation afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité en s'appuyant sur les exigences fondamentales de la norme ISA 315 (révisée en 2019).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Adaptabilité</i></li> <li>• <i>Pertinence</i></li> <li>• <i>Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale</i></li> <li>• <i>Cohérence</i></li> </ul>

<sup>47</sup> Les caractéristiques de normalisation qualitatives présentées sont les plus importantes, ou les plus pertinentes, aux fins de l'examen des différentes mesures proposées.

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
	Par. A6 à A28	<p><i>Modalités d'application</i></p> <p>Nouvelles modalités d'application pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• favoriser l'adaptabilité, notamment en fournissant des exemples illustrant le fait que la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier en fonction de la nature et des circonstances de l'entité ;</li> <li>• fournir des exemples plus récents d'événements ou de situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;</li> <li>• renforcer les liens avec la norme ISA 240 dans les cas où les événements et situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent aussi indiquer l'existence de facteurs de risque de fraude ;</li> <li>• fournir des indications et des exemples en lien avec l'application par l'auditeur de la norme ISA 315 (révisée en 2019) du « point de vue de la continuité de l'exploitation ».</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
<p><b>AB.2 : Exigences ou modalités d'application – Période d'évaluation</b></p> <p><i>Examiner la possibilité de rehausser les exigences ou les modalités d'application de sorte à :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>prolonger la période d'évaluation pour qu'elle soit d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers ou de la date du rapport de l'auditeur ;</i></li> <li><i>imposer l'évaluation du caractère raisonnable de la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction compte tenu des faits et circonstances propres à l'entité, y compris les événements postérieurs à la date de clôture.</i></li> </ul> <p>Ce faisant, tenir compte des exigences du référentiel d'information financière applicable au sujet de la période d'évaluation.</p>	Par. 20 à 23 ; 28	<p><i>Exigences</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Modification de la date de début de la période de 12 mois couverte par l'évaluation de la direction, qui est aussi la date de début qu'utilise l'auditeur pour son appréciation, pour la faire passer de la date de clôture à la date d'approbation des états financiers.</li> <li>Élargissement des exigences et établissement de liens plus clairs avec la norme ISA 560 en imposant à l'auditeur de prendre en compte les informations apparues entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers.</li> <li>Resserrement des exigences en ce qui concerne les cas où la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Pertinence</i></li> <li><i>Clarté et concision</i></li> <li><i>Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale</i></li> </ul>
	Par. A39 à A45 ; A55	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nouvelles modalités d'application précisant que la direction et les responsables de la gouvernance peuvent fournir des informations supplémentaires à l'auditeur pour étayer le caractère approprié de la période considérée par la direction pour son évaluation ou sur des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
		<p>exploitation.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nouvelles modalités d'application facilitant le respect des exigences qu'il est proposé de renforcer, avec notamment des indications sur le fait que l'auditeur peut envisager de demander à la direction de prolonger sa période d'évaluation au-delà de 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers.</li> <li>• Renforcement des liens avec les exigences de la norme ISA 560 dans les cas où l'auditeur prend connaissance de faits après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers.</li> </ul>	
<p><b>AB.3 : Exigences ou modalités d'application – Informations provenant de sources externes à l'entité</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Étoffer les modalités d'application afin de souligner l'importance de prendre en considération les informations provenant de sources externes à l'entité (par exemple, communiqués de presse, perspectives sectorielles) pour déterminer s'il existe des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</i></li> </ul>	Par. 26 et 27	<p><i>Exigences</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nouvelle exigence imposant à l'auditeur d'évaluer l'intention et la capacité des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, dans les cas où leur soutien financier est nécessaire pour étayer l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Adaptabilité</i></li> <li>• <i>Pertinence</i></li> </ul>
	Par. A16 ; A25 ; A47 à A54	<p><i>Modalités d'application</i></p> <p>Nouvelles modalités d'application pour :</p>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Étoffer les exigences ou les modalités d'application afin de préciser les aspects à prendre en considération, notamment l'intention et la capacité, dans les cas où des éléments probants écrits sont obtenus d'un tiers relativement au soutien financier qu'il consent à fournir, ainsi que pour pouvoir déterminer si, et dans quelles circonstances, ils constituent des éléments probants suffisants et appropriés.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>fournir des indications au sujet de la nécessité éventuelle pour l'auditeur de demander une confirmation écrite de tiers ou de parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, ainsi que des indications sur les termes et conditions des facilités de crédit, avec notamment des considérations relatives à l'adaptabilité ;</li> <li>fournir des indications pour les cas où les bailleurs de fonds sont réticents à confirmer à une entité ou à son auditeur que les facilités de crédit seront renouvelées ; montrer de quelle façon l'auditeur peut utiliser les informations provenant de sources externes à l'entité dans ses travaux à l'égard de la continuité de l'exploitation.</li> </ul>	
<p><b>AB.4 : Définitions et modalités d'application – « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et autres termes de la norme ISA 570 (révisée)</b></p> <p>Déterminer s'il est nécessaire de décrire ou de définir l'« incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et d'étoffer les modalités d'application afin de clarifier des concepts clés tels que « doute important », et d'autres termes connexes.</p> <p>Ce faisant, tenir compte de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>l'importance d'harmoniser les définitions et</li> </ul>	Par. 10	<p><i>Définitions</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nouvelle définition – « Incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) ».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Clarté et concision</li> <li>Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale</li> </ul>
	Par. A4 et A5	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Remaniement des modalités d'application précédentes et élaboration de nouvelles modalités d'application afin de clarifier l'expression « susceptibles de jeter un doute important ».</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
<p>descriptions présentées dans les référentiels d'information financière et les normes d'audit ;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>la façon dont les normalisateurs nationaux ont traité cette question.</li> </ul>			
<p><b>AB.5 : Modalités d'application – Technologies</b> <i>Étoffer les modalités d'application de la norme ISA 570 (révisée) afin de traiter de l'utilisation des technologies par l'auditeur dans ses travaux à l'égard de la continuité de l'exploitation.</i></p> <p>Ce faisant, s'assurer de ne pas compromettre la pérennité de la norme en faisant référence à des technologies qui pourraient changer ou évoluer, et consulter des experts des technologies ou le groupe de consultation sur les technologies, au besoin.</p>	<p>Par. A6 ; A12 ; A36 ; A38</p>	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Modalités d'application nouvelles et élargies introduisant des exemples d'outils et de techniques automatisés et mettant l'accent sur l'incidence des technologies sur les travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Pertinence</i></li> </ul>
<p><b>AB.6 : Exigences et modalités d'application – Évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation</b> <i>Étoffer les exigences et modalités d'application afin de renforcer l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation.</i></p> <p>Ce faisant, appliquer les concepts introduits dans la norme ISA 540 (révisée), notamment en ce qui concerne l'évaluation par l'auditeur de la méthode,</p>	<p>Par. 16 et 17 ; 19 ; 24 et 25</p>	<p><i>Exigences</i></p> <p>Exigences nouvelles et élargies visant à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>imposer la mise en œuvre de procédures d'audit pour apprécier l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation, que des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation aient été relevés ou non ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Adaptabilité</i></li> <li><i>Clarté et concision</i></li> <li><i>Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale</i></li> <li><i>Cohérence</i></li> </ul>

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
des hypothèses et des données utilisées par la direction, et tenir compte des circonstances dans lesquelles des connaissances ou des compétences spécialisées sont nécessaires.		<ul style="list-style-type: none"> <li>imposer la mise en œuvre de procédures d'audit pour évaluer la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour procéder à son évaluation de la continuité de l'exploitation en s'appuyant sur les concepts de la norme ISA 540 (révisée) ;</li> <li>imposer à l'auditeur de demander de façon explicite à la direction de mettre à jour son évaluation et, au besoin, de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'évaluation à jour lorsqu'il relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'a pas identifiés ou qu'elle ne lui a pas communiqués antérieurement.</li> </ul>	
	Par. A29 à A31 ; A33 à A38 ; A46	<p><i>Modalités d'application</i></p> <p>Nouvelles modalités d'application pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>favoriser l'adaptabilité, notamment en fournissant des exemples illustrant la façon dont les procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier selon la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;</li> <li>permettre à l'auditeur de remettre en question de façon plus rigoureuse la méthode, les hypothèses et les données</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
		que la direction a utilisées pour évaluer la continuité de l'exploitation en tenant compte, notamment, du risque de parti pris de la direction.	
<p><b>AB.7 : Exigences et modalités d'application – Esprit critique</b></p> <p><i>Souligner l'importance de l'exercice rigoureux de l'esprit critique lors de la mise en œuvre des procédures liées à la continuité de l'exploitation, comme suit :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Étoffer les exigences et modalités d'application afin que l'auditeur conçoive et mette en œuvre des procédures en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.</i></li> <li>• <i>Étoffer les exigences et modalités d'application sur le fait que l'auditeur doit évaluer si les jugements portés par la direction pour procéder à son évaluation, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction.;</i></li> <li>• <i>Utiliser un style pragmatique dans la norme révisée.</i></li> </ul> <p>Ce faisant, tenir compte de la façon dont le concept d'esprit critique a été intégré dans les normes</p>	<p>Par. 17 ; 29</p>	<p><i>Exigences</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nouvelle exigence visant à mettre l'accent sur l'importance de l'esprit critique lors de l'appréciation de l'évaluation faite par la direction en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.</li> <li>• Nouvelle exigence imposant d'évaluer si les jugements et décisions de la direction concernant son évaluation de la continuité de l'exploitation, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Pertinence</i></li> <li>• <i>Cohérence</i></li> </ul>
	<p>Par. A10 ; A32 ; A56 à A60</p>	<p><i>Modalités d'application</i></p>	

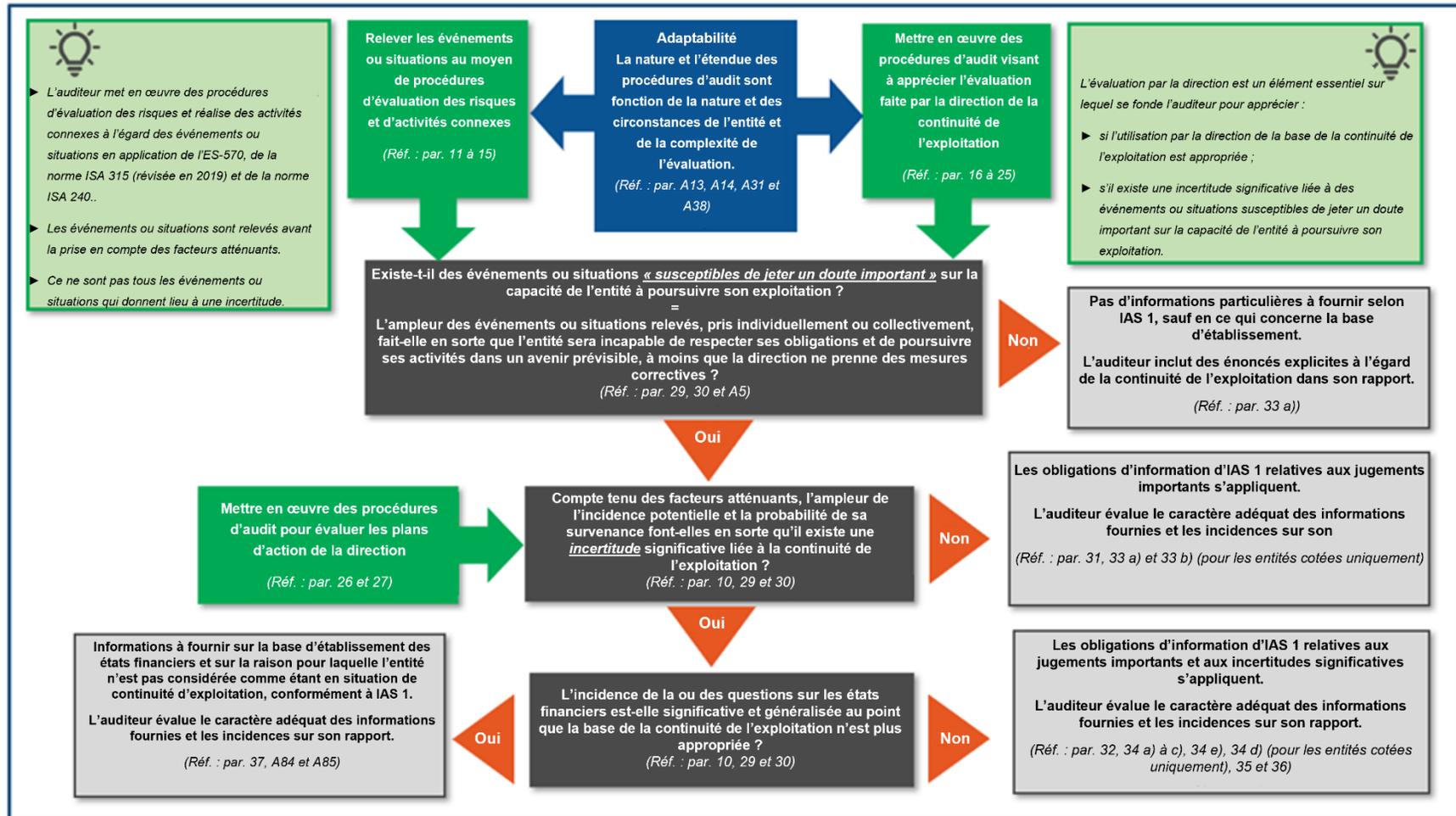
Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
récemment révisées (entre autres la norme ISA 315 (révisée en 2019) et la norme ISA 540 (révisée)).		<ul style="list-style-type: none"> <li>Établissement d'un lien plus clair avec l'exigence de la norme ISA 315 (révisée en 2019) qui impose à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.</li> <li>Nouvelles modalités d'application soulignant l'importance de détecter des indices d'un parti pris possible de la direction et leur incidence sur l'audit.</li> </ul>	
<b>C. Objectif du projet : Accroître la transparence au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation, s'il y a lieu, notamment en renforçant les communications et les obligations en matière de rapport.</b>			
<b>C.8 : Exigences et modalités d'application – Communication avec les responsables de la gouvernance</b> <i>Étoffer les exigences et modalités d'application afin de renforcer les communications requises avec les responsables de la gouvernance, notamment encourager une communication bilatérale plus pertinente, favoriser la rapidité des communications et souligner la nature continue des communications avec les responsables de la gouvernance.</i>	Par. 12 f) ; 39	<i>Exigences</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>Resserrement des exigences de la communication avec les responsables de la gouvernance afin d'accroître la transparence et de favoriser la communication bilatérale rapide tout au long de l'audit lorsqu'ont été relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.</li> <li>Nouvelle exigence imposant d'acquérir une compréhension, dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Pertinence</i></li> <li><i>Clarté et concision</i></li> </ul>

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
		activités connexes, de la façon dont les responsables de la gouvernance exercent une surveillance sur l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation.	
	Par. A19 ; A20 ; A87 à A89	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nouvelles modalités d'application pour faciliter le respect des exigences proposées et au sujet des circonstances où il peut être approprié de déterminer si une déficience importante du contrôle interne liée à la continuité de l'exploitation doit être communiquée aux responsables de la gouvernance.</li> </ul>	
<p><b>C.9 : Exigences et modalités d'application – Communication avec les parties externes compétentes</b></p> <p><i>Étoffer les exigences et modalités d'application de la norme ISA 570 (révisée) au sujet des communications de l'auditeur avec des parties externes, dont les autorités de réglementation compétentes (s'il y a lieu), lorsque des questions liées à la continuité de l'exploitation sont relevées, notamment en l'absence d'intervention de la direction ou des responsables de la gouvernance.</i></p> <p>Ce faisant, suivre les réactions que suscite la mise en œuvre d'exigences élargies en matière de communication dans certains pays et territoires et</p>	Par. 40	<p><i>Exigences</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nouvelle exigence selon laquelle l'auditeur doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires exigent qu'il signale, ou établissent des responsabilités selon lesquelles il doit signaler, à une autorité compétente le fait qu'il doive inclure dans son rapport une section portant sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ou exprimer une opinion modifiée.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Pertinence</i></li> <li><i>Clarté et concision</i></li> </ul>
	Par. A90 à A93	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Exemples et facteurs que l'auditeur peut prendre en compte pour faire un</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
examiner s'il serait utile d'apporter des changements similaires à l'échelle mondiale.		signalement à une autorité compétente.	
<p><b>C.10 : Exigences et modalités d'application – Transparence du rapport de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation</b></p> <p><i>Étoffer les exigences et modalités d'application de la norme ISA 570 (révisée), s'il y a lieu, afin de rehausser la transparence du rapport de l'auditeur au sujet des responsabilités et des travaux de l'auditeur à l'égard de la continuité de l'exploitation.</i></p> <p>Cela suppose notamment d'envisager d'étoffer le rapport de l'auditeur dans les cas où :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'auditeur conclut qu'il n'existe pas d'incertitude significative et que l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est appropriée ;</li> <li>• l'auditeur a dû faire largement appel à son jugement pour conclure qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, après avoir relevé des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (« cas limites ») ;</li> <li>• l'auditeur doit inclure un paragraphe sur l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation (avec du contenu informationnel enrichi afin de décrire comment il a traité cette</li> </ul>	Par. 33 à 37	<p><i>Exigences</i></p> <p>Nouvelles exigences imposant :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de fournir des énoncés explicites sur la continuité de l'exploitation dans une section distincte du rapport de l'auditeur lorsque l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée et qu'il n'existe pas d'incertitude significative ;</li> <li>• lorsque sont relevés des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ou lorsqu'est incluse une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », de décrire dans le rapport de l'auditeur d'une entité cotée la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la continuité de l'exploitation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Proportionnalité</i></li> <li>• <i>Pertinence</i></li> <li>• <i>Clarté et concision</i></li> <li>• <i>Praticabilité de la mise en œuvre et applicabilité uniforme à l'échelle mondiale</i></li> </ul>
	Par. A62 ; A67 à A85	<p><i>Modalités d'application</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nouvelles modalités d'application, fondées sur la norme ISA 701, visant à favoriser l'application uniforme des exigences proposées en matière de rapport de l'auditeur.</li> </ul>	

Mesures proposées dans la <u>proposition de projet</u> (Réf. : Section VI, paragraphe 35)	Principales modifications proposées dans l'ES-570		Caractéristiques de normalisation qualitatives prises en compte <sup>47</sup>
	Paragraphe	Description	
question dans le cadre de l'audit).		<ul style="list-style-type: none"> <li>Nouvelles modalités d'application clarifiant les aspects à l'égard desquels l'auditeur s'attendrait à ce que des informations soient fournies ainsi que les facteurs à prendre en compte en ce qui concerne le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur pour décrire la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation de la direction.</li> </ul>	

**Annexe 2 – Processus décisionnel que suit l'auditeur pour déterminer s'il existe une incertitude significative**



**PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570  
(RÉVISÉE EN 202X)**

**CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION**

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [DATE])

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA .....	1
Base de la continuité de l'exploitation .....	2
Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation .....	3–7
Date d'entrée en vigueur .....	8
Objectifs .....	9
Définition .....	10
<b>Exigences</b>	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes .....	11–15
Appréciation de l'évaluation faite par la direction .....	16–25
Évaluation des plans d'action de la direction .....	26–27
Informations disponibles après la date du rapport de l'auditeur .....	28
Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion .....	29–30
Caractère adéquat des informations fournies .....	31–32
Incidences sur le rapport de l'auditeur .....	33–37
Déclarations écrites .....	38
Communication avec les responsables de la gouvernance .....	39
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité .....	40
<b>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA .....	A1
Base de la continuité de l'exploitation .....	A2
Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation .....	A3
Définition .....	A4–A5
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes .....	A6–A28

Appréciation de l'évaluation faite par la direction .....	A29–A46
Évaluation des plans d'action de la direction .....	A47–A54
Informations disponibles après la date du rapport de l'auditeur.....	A55
Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion .....	A56–A60
Caractère adéquat des informations fournies .....	A61–A66
Incidences sur le rapport de l'auditeur .....	A67–A85
Déclarations écrites .....	A86
Communication avec les responsables de la gouvernance .....	A87–A89
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité .....	A90–A93

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une section sur la continuité de l'exploitation

## **Introduction**

### **Champ d'application de la présente norme ISA**

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne la continuité de l'exploitation, et des incidences sur le rapport de l'auditeur. Elle s'applique à tous les audits d'états financiers, quelle que soit la taille ou la complexité de l'entité, mais certaines considérations particulières ne concernent que les audits d'états financiers d'entités cotées. (Réf. : par. A1)

### **Base de la continuité de l'exploitation**

2. Les états financiers préparés sur la base de la continuité de l'exploitation sont fondés sur l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité d'exploitation et qu'elle poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont préparés sur la base de la continuité de l'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser ses activités ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel la base de la continuité de l'exploitation est pertinente (cette base n'est pas pertinente, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays ou territoires). Lorsque la base de la continuité de l'exploitation est appropriée, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. (Réf. : par. A2)

### **Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation**

3. Certains référentiels d'information financière contiennent une exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir relativement à la continuité de l'exploitation. Par exemple, la Norme comptable internationale (IAS) 1 exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>1</sup>. Les exigences détaillées concernant la responsabilité qui incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les informations y afférentes à fournir dans les états financiers peuvent également être énoncées dans des textes légaux ou réglementaires. (Réf. : par. A3)
4. Il se peut que d'autres référentiels d'information financière ne contiennent aucune exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, lorsque la base de la continuité de l'exploitation constitue, ainsi que l'explique le paragraphe 2, un principe fondamental de la préparation des états financiers, la direction est tenue, lors de l'établissement des états financiers, d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même si le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet.
5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique la formation d'un jugement, à un moment donné, sur l'aboutissement futur d'événements ou de situations par nature incertains. Les facteurs suivants sont à prendre en considération dans la formation de ce jugement :
  - le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant

---

<sup>1</sup> IAS 1 *Présentation des états financiers*, paragraphes 25 et 26.

plus que l'événement, la situation ou l'aboutissement sont éloignés dans le temps. Pour cette raison, la plupart des référentiels d'information financière qui imposent explicitement à la direction de procéder à une évaluation précisent la période minimale pour laquelle la direction doit prendre en considération toute l'information disponible ;

- la taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités, ainsi que la mesure dans laquelle elle est affectée par des facteurs extérieurs sont des éléments qui influencent le jugement porté sur l'aboutissement d'événements ou de situations ;
- tout jugement concernant l'avenir repose sur l'information disponible lors de sa formation. Dès lors, il se peut que l'aboutissement d'événements postérieurs à la date de clôture ne concorde pas avec des jugements qui étaient raisonnables au moment où ils ont été portés.

### *Responsabilités de l'auditeur*

6. Les responsabilités de l'auditeur consistent à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et à tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers, et à tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces responsabilités incombent à l'auditeur même si le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers ne contient pas d'exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
7. Comme l'indique toutefois la norme ISA 200<sup>2</sup>, les effets possibles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prévoir de tels événements ou situations futurs. Par conséquent, l'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit quant à l'identification d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

### **Date d'entrée en vigueur**

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du [date].

### **Objectifs**

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
  - a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés et de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers ;

---

<sup>2</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A53 et A54.

- b) de tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- c) de faire rapport conformément à la présente norme ISA.

### Définition

10. Dans les normes ISA, on entend par :

« incertitude significative (liée à la continuité de l'exploitation) », une incertitude liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation — l'ampleur de l'incidence potentielle de cette incertitude et la probabilité de sa survenance étant telles que, selon le jugement de l'auditeur, des informations appropriées sur sa nature et ses effets sont nécessaires pour que : (Réf. : par. A4 et A5)

- a) dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle ;
- b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

### Exigences

#### Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>3</sup>, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour l'identification des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A6 à A14)

*Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité*

12. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>4</sup>, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension des éléments suivants : (Réf. : par. A8 à A14)

L'entité et son environnement

- a) Le modèle d'entreprise, les objectifs et les stratégies de l'entité ainsi que les risques d'entreprise connexes qui sont pertinents pour l'identification des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A15)
- b) Les conditions du secteur, dont la concurrence, l'évolution technologique et les autres facteurs externes ayant une incidence sur le financement de l'entité.
- c) Les mesures qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation

<sup>3</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphes 13 et 14.

<sup>4</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 27.

de la performance financière de l'entité, notamment en ce qui concerne les prévisions, les flux de trésorerie futurs et les processus de la direction pour l'établissement du budget. (Réf. : par. A16)

Le référentiel d'information financière applicable

- d) Les exigences du référentiel d'information financière applicable qui concernent la continuité de l'exploitation ainsi que les informations y afférentes à fournir dans les états financiers de l'entité. (Réf. : par. A17)
- e) Les raisons pour lesquelles la direction entend utiliser la base de la continuité de l'exploitation. (Réf. : par. A18)

Le système de contrôle interne de l'entité

- f) À moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité<sup>5</sup>, la façon dont les responsables de la gouvernance exercent une surveillance sur l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A19 et A20)
- g) Le processus d'évaluation des risques que suit l'entité pour identifier et évaluer les risques d'entreprise liés à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur sa capacité à poursuivre son exploitation et pour répondre à ces risques.
- h) La façon dont la direction identifie la méthode, les hypothèses et les données pertinentes et appropriées pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A21)
- i) La façon dont les informations à fournir sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont traitées dans le processus d'information financière de l'entité. (Réf. : par. A22)

*Obligation de rester attentif tout au long de la mission aux informations concernant certains événements ou certaines situations*

- 13. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux informations concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A23 à A25)

*Événements ou situations que la direction n'aurait pas identifiés ou communiqués antérieurement*

- 14. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>6</sup>, l'auditeur doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques et d'activités connexes indiquent l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'aurait pas identifiés ou qu'elle ne lui aurait pas communiqués antérieurement. (Réf. : par. A26 et A27)

*Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité*

- 15. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>7</sup>, l'auditeur doit déterminer si l'évaluation de chacune des composantes du système de contrôle interne de l'entité qu'il a effectuée lui a permis

---

<sup>5</sup> Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

<sup>6</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

<sup>7</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 27.

de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle à l'égard de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A28)

### **Appréciation de l'évaluation faite par la direction**

16. L'auditeur doit demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait.
17. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit visant à apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A29 à A31)
18. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit exigées au paragraphe 17 en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. (Réf. : par. A32)

### *Méthode, hypothèses et données utilisées dans l'évaluation de la direction*

19. Les procédures d'audit exigées au paragraphe 17 doivent notamment permettre : (Réf. : par. A30, A33 et A38)
  - a) d'apprécier la méthode que la direction a utilisée pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ce qui implique de déterminer :
    - i) si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la méthode utilisée lors des périodes précédentes sont appropriées, (Réf. : par. A34)
    - ii) si les calculs ont été appliqués conformément à la méthode et s'ils sont mathématiquement exacts ; (Réf. : par. A35)
  - b) de déterminer si les hypothèses sur lesquelles est fondée l'évaluation de la direction : (Réf. : par. A36).
    - i) sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées,
    - ii) sont cohérentes entre elles et avec les hypothèses connexes utilisées dans les autres secteurs d'activité de l'entité, selon la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit ;
  - c) de déterminer si les données sont appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport aux périodes précédentes sont appropriées. (Réf. : par. A37)

### ***Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction***

20. L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période sur laquelle porte son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A39 à A41)

### *Demande à la direction de prolonger son évaluation*

21. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est inférieure à 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers,

selon la définition donnée dans la norme ISA 560<sup>8</sup>, l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation pour qu'elle porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A42)

*Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation*

22. Si la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit s'en entretenir avec elle et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A43 et A44)
23. Si la direction refuse de faire ou de prolonger son évaluation, alors que l'auditeur estime nécessaire qu'elle le fasse, celui-ci doit en déterminer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A45)

*Informations utilisées dans l'évaluation de la direction*

24. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit se demander si cette évaluation tient compte de toutes les informations pertinentes dont il a connaissance par suite de l'audit.
25. Lorsque l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'a pas identifiés ou qu'elle ne lui a pas communiqués antérieurement, il doit :
  - a) s'entretenir avec la direction pour comprendre les incidences de ces événements ou situations sur l'évaluation qu'elle a faite de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - b) déterminer s'il est nécessaire de demander à la direction de réviser son évaluation de la continuité de l'exploitation pour tenir compte des incidences de ces événements ou situations ; (Réf. : par. A46)
  - c) s'il y a lieu, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires pour apprécier, conformément aux paragraphes 17 à 19, l'évaluation révisée faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Évaluation des plans d'action de la direction**

26. Lorsque 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 évaluer les plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation, ce qui implique de déterminer : (Réf. : par. A47 à A51)
  - a) si la mise en œuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation ;
  - b) si les plans de la direction sont réalisables dans les circonstances ;
  - c) si la direction a l'intention et la capacité de mener des actions particulières.

*Soutien financier fourni par des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité*

27. Lorsque les plans d'action établis par la direction comprennent un soutien financier fourni par des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, l'auditeur doit évaluer l'intention et la capacité de ces tiers ou parties liées de maintenir ou de fournir le soutien financier

---

<sup>8</sup> Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 5 b).

requis. (Réf. : par. A52 à A54)

### **Informations disponibles après la date du rapport de l'auditeur**

28. L'auditeur doit déterminer si de nouvelles informations liées à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont devenues disponibles entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers. Si tel est le cas, il doit mettre en œuvre des procédures conformément à la norme ISA 560. (Réf. : par. A55).

### **Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion**

29. L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. Ce faisant, il doit : (Réf. : par. A56)
- a) évaluer si les jugements et les décisions de la direction concernant son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, présentent des indices d'un parti pris possible de la direction. Lorsqu'il détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit ; (Réf. : par. A57 à A60)
  - b) tenir compte de tous les éléments probants obtenus, qu'ils soient cohérents ou non avec les autres éléments probants recueillis et qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers.
30. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur doit conclure à l'existence ou non, selon son jugement professionnel, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

### **Caractère adéquat des informations fournies**

*Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative*

31. Lorsque l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, 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 ces événements ou situations. (Réf. : par. A61 à A64 et A66)

*Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés et qu'il existe une incertitude significative*

32. Lorsque l'auditeur conclut que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Réf. : par. A65 et A66)
- a) fournissent des informations adéquates concernant les principaux événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que les plans d'action de la direction pour y faire face ;
  - b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

et que, en conséquence, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

### **Incidences sur le rapport de l'auditeur**

#### *Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où il n'existe pas d'incertitude significative*

33. Si l'auditeur conclut que l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation est appropriée et qu'il n'existe pas d'incertitude significative, il doit inclure dans son rapport une section distincte intitulée « Continuité de l'exploitation » et : (Réf. : par. A67 et A68)
- a) indiquer les deux éléments suivants : (Réf. : par. A69 et A70)
    - i) le fait qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée,
    - ii) le fait qu'en se fondant sur les éléments probants obtenus, il a conclu qu'il n'existait pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - b) fournir — s'il a relevé, dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, à l'absence d'incertitude significative — les deux éléments suivants : (Réf. : par. A71, A72 et A78)
    - i) un renvoi aux informations fournies à ce sujet, le cas échéant, dans les états financiers, (Réf. : par. A61 à A64 et A66)
    - ii) une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A73 à A77)

#### *Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où il existe une incertitude significative*

##### Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

34. Si des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » dans laquelle il : (Réf. : par. A67, A68, A79 et A80)
- a) indique qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;
  - b) inclut un renvoi aux informations fournies à ce sujet dans les états financiers ; (Réf. : par. A65 et A66)
  - c) précise 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 ;
  - d) décrit, dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité cotée, la manière dont il a

apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; (Réf. : par. A73 à A77)

- e) indique que son opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

#### Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

35. En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A67, A68, A79 et A81).
- a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée)<sup>9</sup> ;
  - b) indiquer, dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport, qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates à ce sujet ;
  - c) inclure dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » dans laquelle il :
    - i) indique qu'il a conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée,
    - ii) attire l'attention sur la section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » de son rapport dans laquelle il indique qu'il existe une incertitude significative et que celle-ci n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

#### *Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers*

36. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de sections distinctes portant sur la continuité de l'exploitation ou l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation<sup>10</sup>. (Réf. : par. A82 et A83)

#### *Utilisation inappropriée de la base de la continuité de l'exploitation*

37. Si les états financiers ont été préparés sur la base de la continuité de l'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'utilisation par la direction de cette base dans les états financiers est inappropriée : (Réf. par. A84 et A85)
- a) il doit exprimer une opinion défavorable ;
  - b) à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, son rapport ne doit pas comprendre de sections distinctes portant sur la continuité de l'exploitation ou l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation.

<sup>9</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>10</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 29.

### **Déclarations écrites**

38. Lorsque 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 demander des déclarations écrites de la direction<sup>11</sup> et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance concernant : (Réf. : par. A86)
- a) leurs plans d'action ;
  - b) la faisabilité de ces plans ;
  - c) le fait que la direction a ou non l'intention et la capacité de mener des actions particulières.

### **Communication avec les responsables de la gouvernance**

39. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité<sup>12</sup>, des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment : (Réf. par. A87 et A88)
- a) indiquer si les événements ou situations constituent une incertitude significative ;
  - b) indiquer si l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;
  - c) donner les grandes lignes des procédures d'audit mises en œuvre et du fondement des conclusions de l'auditeur, dont l'évaluation par l'auditeur des plans d'action de la direction ;
  - d) traiter du caractère adéquat des informations fournies à ce sujet dans les états financiers, y compris celles qui décrivent les jugements importants portés par la direction et les facteurs atténuants, dans les plans de la direction, qui sont importants pour surmonter les effets défavorables des événements ou des situations ;
  - e) mentionner, le cas échéant, le refus de la direction de faire ou de prolonger, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - f) indiquer les incidences sur l'audit ou le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A89)

### **Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité**

40. Lorsque l'auditeur considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ou d'exprimer une opinion modifiée à l'égard des points liés à la continuité de l'exploitation, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A90 à A93)
- a) exigent qu'il le signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
  - b) établissent des responsabilités selon lesquelles il pourrait être approprié, dans les

---

<sup>11</sup> Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

<sup>12</sup> Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

circonstances, de le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité.

\*\*\*

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

### **Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)**

- A1. La norme ISA 701<sup>13</sup> traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature même, une question clé de l'audit, comme le mentionne la norme<sup>14</sup>. Cependant, dans de telles circonstances, les incidences sur le rapport de l'auditeur sont celles dont traite la présente norme ISA. Par ailleurs, lorsque l'auditeur relève, dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative, la présente norme ISA exige qu'il fournisse dans une section de son rapport intitulée « Continuité de l'exploitation » une description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

### **Base de la continuité de l'exploitation**

#### *Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 2)*

- A2. L'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est également pertinente dans le cas des entités du secteur public. Par exemple, la Norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leurs activités<sup>15</sup>. Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent entre autres survenir dans les cas où les activités des entités du secteur public sont exercées dans un but lucratif, dans les cas où le soutien de l'État peut être réduit ou retiré ou encore dans les cas de privatisation. Les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité du secteur public à poursuivre ses activités peuvent comprendre un financement insuffisant qui compromet la continuité de ses activités et les décisions des pouvoirs publics qui influent sur les services qu'elle fournit.

### **Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : par. 3)**

- A3. Les circonstances dans lesquelles les états financiers sont préparés sur la base de la continuité de l'exploitation sont variées. Par exemple, selon la norme IAS 1, il se peut que l'entité ait un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, ou encore que la direction ait à considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et attendue, aux calendriers de remboursement de ses dettes et aux sources potentielles de remplacement de son financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de la continuité de l'exploitation<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>14</sup> Norme ISA 701, paragraphe 15.

<sup>15</sup> Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38 à 41.

<sup>16</sup> Norme IAS 1, paragraphe 26.

**Définition** (Réf. : par. 10)

- A4. Le référentiel d'information financière applicable peut mentionner explicitement le terme « incertitude significative » lorsqu'il décrit les incertitudes à communiquer dans les états financiers qui sont liées à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais ce n'est pas toujours le cas. Par exemple, la norme IAS 1 emploie le terme « incertitude significative », tandis que d'autres référentiels d'information financière utilisent l'expression « incertitude importante » dans des circonstances similaires. Selon le paragraphe 30, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, sans égard au fait que le référentiel d'information financière applicable définisse ou non le terme « incertitude significative » ni, le cas échéant, à la façon dont il le fait.
- A5. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune définition ni description concernant l'expression « susceptibles de jeter un doute important » ou qu'il utilise d'autres termes ou expressions. Dans la présente norme ISA, l'expression « susceptibles de jeter un doute important » est utilisée lorsque l'ampleur des événements ou situations relevés, pris individuellement ou collectivement, est telle que l'entité sera incapable de respecter ses obligations et de poursuivre ses activités dans un avenir prévisible, à moins que la direction ne prenne des mesures correctives pour atténuer les effets de ces événements ou situations. Les mesures correctives peuvent consister, par exemple, à réaliser des actifs plus tôt que prévu ou à trouver d'autres sources de liquidités pour soutenir la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans de telles circonstances, le calendrier des événements ou situations qui sont à l'origine de l'incertitude peut aussi être pertinent. Par exemple, l'incertitude quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sera d'autant plus importante que le temps dont dispose la direction pour prendre les mesures correctives est court.

**Procédures d'évaluation des risques et activités connexes***Événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation* (Réf. : par. 11)

- A6. Lorsque l'auditeur identifie les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il le fait avant prise en compte des facteurs atténuants, dans les plans d'action de la direction, qui sont pertinents. L'auditeur tient compte de ces facteurs atténuants conformément aux paragraphes 26 et 27. Il se peut que des événements ou situations ne soient pas importants lorsqu'ils sont pris individuellement, mais qu'ils soient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'ils sont pris collectivement, c'est-à-dire avec d'autres événements ou situations.

**Exemples :**

Des exemples d'événements ou de situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont présentés ci-après. Cette liste n'est pas exhaustive.

**Indicateurs de nature financière :**

- capitaux propres ou fonds de roulement négatifs ;
- emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à

long terme ;

- indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers ;
- états financiers historiques ou prévisionnels qui indiquent des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation ;
- ratios financiers clés défavorables ;
- lourdes pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie ;
- retards dans la distribution de dividendes ou suspension de la distribution ;
- incapacité de payer les créanciers aux échéances ;
- non-conformité ou difficulté à satisfaire aux conditions de remboursement de la dette, aux clauses restrictives des contrats d'emprunt, ou aux conditions des conventions de prêt ;
- refus de crédit de la part des fournisseurs au profit de livraisons contre remboursement ;
- incapacité d'obtenir du financement supplémentaire par emprunt ou par actions (par exemple pour d'importants projets de recherche et développement, pour l'acquisition d'immobilisations, pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux) afin de garder l'entité concurrentielle ;
- exposition au risque de liquidité en raison d'une asymétrie entre les échéances des actifs financiers et celles des passifs financiers.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités ;
- départ de membres clés du personnel et de la direction sans remplacement ;
- baisses importantes de la demande client ;
- perte d'un marché important, d'un ou de plusieurs clients importants, d'une franchise, d'une licence ou d'un ou de plusieurs fournisseurs principaux ;
- difficultés liées à la main-d'œuvre ;
- pénuries de fournitures importantes ;
- émergence d'un concurrent redoutable.

Autres indicateurs :

- interruption importante ou prolongée des activités en raison d'une cyberattaque (par exemple, refus d'accès à l'information ou incapacité de fournir un service) ;
- non-conformité ou difficulté à satisfaire aux exigences en matière de capital ou à d'autres exigences légales ou réglementaires, telles que des exigences relatives à la solvabilité ou à la liquidité qui s'appliquent aux institutions financières, ou aux conditions d'admission à la cote ;
- procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution) ou procédures engagées par les autorités de réglementation

contre l'entité qui, si elles aboutissaient, pourraient avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourrait probablement pas faire face ;

- changements, dans les textes légaux ou réglementaires ou dans la politique des pouvoirs publics, qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité, y compris les questions liées à la durabilité ;
- baisse importante du cours de l'action ;
- exposition importante à la volatilité associée à des facteurs de marché tels que les taux de change, le prix des marchandises (par exemple, fluctuation du prix du pétrole brut), le cours des actions ou les taux d'intérêt ;
- survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances, ou pertes découlant de l'interruption des activités en raison d'un sinistre (par exemple, un tremblement de terre) ;
- changements dans l'environnement (guerres, troubles civils, épidémies, etc.) qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité, ou risques physiques liés aux changements climatiques (par exemple, des inondations extrêmes).

- A7. Dans certaines circonstances, il se peut que l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude découlant d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que ces facteurs soient pertinents pour l'identification et l'évaluation, conformément à la norme ISA 240<sup>17</sup>, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Exemples :

- Des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation peuvent poser une menace de faillite, de saisie ou de prise de contrôle hostile. Or, ces circonstances peuvent indiquer l'existence de motifs ou de pressions pour commettre une fraude.
- La non-conformité ou la difficulté à satisfaire aux clauses restrictives des contrats d'emprunt peuvent menacer la capacité de l'entité de renouveler ses emprunts et indiquer l'existence de motifs ou de pressions qui incitent à prendre des moyens pour améliorer la performance ou à présenter des états financiers comportant des anomalies intentionnelles.

*Procédures d'évaluation des risques et activités connexes* (Réf. : par. 11 et 12)

- A8. La norme ISA 315 (révisée en 2019) contient des exigences et des indications sur la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquiescer une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. La présente norme ISA comporte des exigences et des indications sur l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) dans le contexte de l'identification des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

<sup>17</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 24.

- A9. Les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes aident l'auditeur à établir si l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation est susceptible de constituer un problème important et à déterminer l'incidence de l'utilisation de cette base sur la planification de l'audit. Plus particulièrement, lorsqu'il met en œuvre des procédures d'évaluation des risques, comme celles qu'exigent les paragraphes 11 et 12, l'auditeur peut prendre connaissance d'informations au sujet d'événements ou de situations qui, pris individuellement ou collectivement, indiquent l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les procédures permettent également d'avoir plus rapidement des entretiens avec la direction, notamment en ce qui concerne ses plans d'action et la résolution de tout problème de continuité de l'exploitation relevé, le cas échéant, lorsque des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont identifiés. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.
- A10. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>18</sup>, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en évitant tout parti pris peut aider l'auditeur à déceler les informations possiblement contradictoires, ce qui peut favoriser l'exercice de l'esprit critique lorsqu'il s'agit de déterminer si les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation donnent lieu à un risque de parti pris de la part de la direction dans la préparation des états financiers (voir également les paragraphes A57 à A60).
- A11. Des exemples de procédures d'évaluation des risques qui peuvent être pertinentes sont présentés ci-après.

Exemples :

L'entité et son environnement :

- demandes d'information auprès du personnel responsable de la planification et de l'analyse financières au sujet des prévisions de flux de trésorerie et de résultats ainsi que d'autres prévisions pertinentes afin de comprendre l'analyse de sensibilité relative aux résultats futurs incluse dans l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation ;
- demandes d'information auprès du conseiller juridique de l'entité concernant l'existence de procès et de litiges et le caractère raisonnable de l'évaluation par la direction de leur aboutissement ainsi que de l'estimation de leurs implications financières ;
- examen des prévisions établies antérieurement (examen rétrospectif) afin d'obtenir des informations sur l'efficacité du processus suivi par la direction pour l'évaluation de la continuité de l'exploitation ;
- inspection des conditions des emprunts obligataires et des conventions de prêt afin de déterminer s'il y a eu manquement à ces conditions.

<sup>18</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13.

Le référentiel d'information financière applicable :

- examen des informations sur les hypothèses et jugements importants formulés par la direction pour l'avenir qui sont fournies dans les plus récents états financiers de l'entité et qui peuvent indiquer l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Le système de contrôle interne de l'entité :

- inspection des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, des réunions des responsables de la gouvernance et des comités pertinents pour y rechercher des mentions de difficultés financières.

A12. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permettant d'identifier les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut aussi avoir recours à des outils et à des techniques automatisés.

Exemples :

L'auditeur peut avoir recours à des outils et à des techniques automatisés lorsqu'il :

- *met en œuvre des procédures analytiques pour comprendre les tendances des principaux ratios financiers (par exemple, les principales sources de bénéfices de l'entité et leur lien avec la génération de trésorerie) ou pour identifier les incohérences ou les événements inhabituels ;*
- *applique des modèles de prévision pour évaluer la situation financière de l'entité ou pour comprendre l'incidence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (par exemple, des modèles de prévision de faillite).*

Adaptabilité (Réf. : par. 11 et 12)

A13. La nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier en fonction de la nature et des circonstances de l'entité.

Exemples :

L'entité et son environnement :

- En ce qui a trait à la nature et à l'étendue des procédures d'évaluation des risques que l'auditeur met en œuvre afin d'acquérir une compréhension des mesures qui sont utilisées par l'entité ou par des parties externes aux fins de l'évaluation de la performance financière de l'entité, les procédures seront probablement d'autant plus poussées que la structure et les activités de l'entité sont complexes. Il se pourrait qu'une entité ayant une structure et des activités complexes ait aussi des accords d'emprunt complexes avec des prêteurs ou des fournisseurs, ou avec des entités du groupe (si elle fait partie d'un groupe). En revanche, dans le cas d'une petite entité ou d'une entité peu complexe qui se caractérise par des activités simples, un nombre restreint de branches d'activité et des accords d'emprunt non complexes, les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur seront probablement moins poussées.

Le référentiel d'information financière applicable :

- S'agissant d'une entité dont les activités sont peu touchées par des incertitudes liées à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il se peut que les informations à fournir dans les états financiers soient simples et que les obligations d'information financière applicables soient faciles à remplir. En pareil cas, les procédures que l'auditeur met en œuvre afin d'acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles la direction entend utiliser la base de la continuité de l'exploitation seront probablement moins poussées.

Le système de contrôle interne de l'entité :

- La nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur peuvent également dépendre de la mesure dans laquelle certains points s'appliquent dans les circonstances. Par exemple, dans le cas d'une petite entité ou d'une entité peu complexe, il se peut que, parmi les responsables de la gouvernance, il n'y ait pas de membres indépendants ou externes qui exercent une surveillance sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De plus, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut reposer sur la participation directe du propriétaire-dirigeant.

A14. Considérations propres aux petites entités ou aux entités peu complexes :

- La taille d'une entité peut influencer sur sa capacité à faire face à des situations défavorables. Il se peut que les petites entités soient en mesure de réagir rapidement pour tirer pleinement parti des opportunités qui se présentent, mais qu'elles n'aient pas les réserves nécessaires au maintien de leur niveau d'activité.
- Parmi les situations qui peuvent particulièrement affecter les petites entités, il y a le risque que les banques et les autres prêteurs cessent de soutenir financièrement l'entité, ainsi que la perte possible d'un fournisseur principal, d'un client important, d'un employé clé, ou du droit d'exploitation conféré par un contrat de licence, un contrat de franchise ou un autre accord juridique.

*Acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité*

L'entité et son environnement (Réf. : alinéas 12 a) et c))

A15. Le modèle d'entreprise, les objectifs et les stratégies de l'entité ainsi que les risques d'entreprise connexes peuvent donner lieu à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Certains risques d'entreprise peuvent être d'une importance telle qu'ils ont des incidences sur les conclusions que tire l'auditeur concernant le caractère approprié de l'utilisation par l'entité de la base de la continuité de l'exploitation et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative.

Exemples :

- l'évolution du secteur d'activité, qui peut faire en sorte que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise dont elle a besoin pour faire face aux changements sectoriels, ou la perte de clients importants ou de parts de marché importantes ;
- les nouveaux produits et services pouvant donner lieu à l'accroissement de la responsabilité du fait des produits ;
- l'expansion des activités de l'entité, lorsque la demande n'a pas été estimée avec précision ;
- les exigences réglementaires (dont celles se rapportant à la durabilité) qui donnent lieu à un risque accru de poursuites judiciaires, à des répercussions financières ou à des restrictions qui limitent les activités d'entreprise ;
- les questions touchant les besoins de financement actuels et futurs, comme la perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité de générer des produits suffisants pour atteindre certaines cibles prédéterminées ;
- les motifs et les pressions qui pourraient amener la direction à avoir un parti pris et, de ce fait, avoir une incidence sur le caractère raisonnable des hypothèses utilisées dans l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A16. La direction utilisera probablement les informations dont elle dispose au sujet de l'avenir ainsi que des informations historiques provenant de sources internes et externes pour identifier les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'acquisition d'une compréhension des mesures utilisées par l'entité ou par des parties externes peut faire ressortir des résultats ou des tendances inattendus qui peuvent indiquer l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemples :

- Les mesures de la performance utilisées en interne peuvent indiquer que, par rapport à d'autres entités du même secteur, l'entité a connu une baisse du volume des ventes inhabituelle, ce qui peut être l'indice d'une diminution importante de la part de marché ou encore d'une perte de clients.
- Les sources d'informations externes, comme les données sur les prix, les données

comparables sur les concurrents (données de référence) ou les données macroéconomiques, peuvent indiquer les facteurs liés à la concurrence, au secteur d'activité, à l'économie ou autres que l'entité utilise dans le calcul de ses prévisions et de ses flux de trésorerie futurs et dans son processus d'établissement du budget.

- L'analyse de la performance financière de l'entité par des parties externes, comme des analystes, des agences de notation ou des investisseurs institutionnels, peut faire ressortir des incohérences par rapport aux mesures de la performance choisies par la direction.

Le référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéas 12 d) et e))

- A17. L'acquisition d'une compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable fournit à l'auditeur des informations sur les critères de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du référentiel en question, et sur la façon dont ces critères s'appliquent lorsque les états financiers sont préparés sur la base de la continuité de l'exploitation. Le référentiel d'information financière applicable peut aussi comporter des obligations d'information concernant les hypothèses et jugements importants sur lesquels la direction s'est fondée pour tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation. Les textes légaux ou réglementaires peuvent également inclure des obligations d'information et d'autres exigences détaillées à respecter lors de la préparation d'états financiers sur la base de la continuité de l'exploitation.
- A18. La nature, l'étendue, le calendrier et la fréquence de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent varier d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction effectue cette évaluation sur une base annuelle, tandis que dans d'autres, elle l'effectue plus fréquemment dans le cadre d'un suivi continu. Si la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, l'auditeur peut acquérir une compréhension des raisons pour lesquelles elle entend utiliser la base de la continuité de l'exploitation en s'entretenant avec elle et en lui demandant s'il existe des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Le système de contrôle interne de l'entité (Réf. : alinéas 12 f), h) et i))

- A19. L'acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut être particulièrement importante lorsque l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation :
- fait largement appel au jugement de la direction pour ce qui est de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
  - est complexe, par exemple parce qu'elle implique l'utilisation de plusieurs sources de données ou de plusieurs hypothèses ayant des interrelations complexes.
- A20. L'efficacité de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peut être influencée par la surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance. L'auditeur peut acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si les responsables de la gouvernance :

- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour apprécier le caractère approprié de la méthode dont se sert la direction pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- possèdent les compétences ou les connaissances nécessaires pour déterminer si l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation a été faite conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ;
- sont indépendants de la direction, disposent des informations nécessaires pour apprécier en temps opportun la manière dont la direction a évalué la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et ont l'autorité nécessaire pour remettre en cause les actions de la direction lorsque celles-ci semblent inadéquates ou inappropriées ;
- surveillent le processus suivi par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A21. Pour acquérir une compréhension de la façon dont la direction identifie la méthode, les hypothèses et les données pertinentes, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération les points suivants :

- le fondement du choix, par la direction, de la méthode, des hypothèses et des données utilisées dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- la question de savoir si la direction a tenu compte d'autres méthodes, hypothèses ou données, y compris :
  - la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses,
  - la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence, de l'exactitude et de l'exhaustivité des données utilisées dans l'évaluation.

A22. Les informations fournies sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peuvent provenir d'autres documents justificatifs et de sources autres que le grand livre général et les livres auxiliaires (par exemple, des informations concernant les stratégies de couverture ou une analyse de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles peuvent être produites par le système de gestion des risques de l'entité). Pour acquérir une compréhension du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur peut notamment prendre en considération la manière dont la direction détermine le caractère approprié des informations qui entrent dans la préparation des informations fournies sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

*Obligation de rester attentif tout au long de la mission aux informations concernant certains événements ou certaines situations* (Réf. : par. 13)

A23. Comme il est précisé dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>19</sup>, l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité est un processus dynamique et itératif de collecte, de mise à jour et d'analyse d'informations qui se poursuit tout au long de l'audit. Par conséquent, l'auditeur peut revoir son identification des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la

---

<sup>19</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A48.

capacité de l'entité à poursuivre son exploitation en fonction des nouvelles informations obtenues.

Exemple :

Une détérioration de la valeur marchande de biens immobiliers peut amener l'auditeur à identifier un risque d'anomalies significatives relativement à l'assertion sur l'évaluation d'un prêteur qui consent des prêts à moyen terme garantis par des biens immobiliers. Or, ce même événement peut, lorsqu'il se conjugue avec une grave récession, avoir des conséquences à plus long terme et une incidence plus marquée sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives, à tel point que cela peut indiquer l'existence d'un événement ou d'une situation susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- A24. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige de l'auditeur qu'il révise son identification ou son évaluation des risques d'anomalies significatives s'il obtient de nouvelles informations qui sont incohérentes avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à l'identification ou à l'évaluation initiales des risques<sup>20</sup>. Si, après avoir procédé à son identification ou à son évaluation des risques, l'auditeur identifie des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il se peut qu'il ait à réviser son identification ou son évaluation des risques d'anomalies significatives en plus de mettre en œuvre les procédures dont il est question dans la présente norme ISA.
- A25. Il se peut également que l'auditeur prenne connaissance d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation grâce :
- à des sources d'informations externes (par exemple, les informations publiées par des parties externes sur la performance financière de l'entité, comme celles concernant la vente à découvert d'actions, les informations prospectives sectorielles ou macroéconomiques, comme les prévisions de conjoncture économique ou de résultats) ;
  - à d'autres missions réalisées auprès de l'entité (par exemple une mission de procédures convenues) ;
  - aux autres informations qu'il prend en considération conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>21</sup>.

*Événements ou situations que la direction n'aurait pas identifiés ou communiqués antérieurement* (Réf. : par. 14)

- A26. Lorsque l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation que la direction n'a pas identifiés ou qu'elle ne lui a pas communiqués, cela peut constituer une déficience du contrôle interne. La norme ISA 265<sup>22</sup> traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers.
- A27. Lorsque la direction omet intentionnellement d'identifier ou de lui communiquer des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son

<sup>20</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

<sup>21</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

<sup>22</sup> Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

exploitation, l'auditeur peut douter de son intégrité et de son honnêteté, notamment dans le cas où il soupçonne une intention de tromper. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes<sup>23</sup>.

*Déficiences du contrôle dans le système de contrôle interne de l'entité* (Réf. : par. 15)

A28. Lorsque l'auditeur relève une ou plusieurs déficiences du contrôle à l'égard de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il est tenu, selon la norme ISA 265, de déterminer si, individuellement ou en association, elles constituent une déficience importante. Voici des exemples d'indices de l'existence d'une déficience importante que l'auditeur peut prendre en considération :

- le fait que la direction n'a pas établi de processus pour identifier et évaluer les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et pour y faire face ;
- un manque d'efficacité de la surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance sur l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- des éléments qui indiquent que la direction a omis d'identifier ou de communiquer des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

### **Appréciation de l'évaluation faite par la direction**

*Évaluation et analyse sous-jacente de la direction, et appréciation par l'auditeur* (Réf. : par. 17)

A29. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un élément essentiel sur lequel se fonde l'auditeur pour apprécier :

- si l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;
- s'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A30. Il n'appartient pas à l'auditeur de remédier à l'absence d'analyse de la part de la direction. Dans certains cas, il se peut que l'absence d'analyse détaillée de la direction à l'appui de son évaluation n'empêche pas l'auditeur de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans les circonstances. Par exemple, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'il n'y a aucun problème de liquidité, la direction peut procéder à son évaluation sans faire d'analyse détaillée. Toutefois, lorsque, selon le jugement professionnel de l'auditeur, la direction n'a pas fait une évaluation appropriée, cela peut être l'indice d'une déficience du contrôle interne, selon *la norme ISA 265*.

*Adaptabilité* (Réf. : par. 17)

A31. La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre pour apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation relèvent du jugement professionnel de l'auditeur et peuvent varier selon la nature et les circonstances de l'entité et selon la complexité de la méthode que la direction a utilisée pour faire cette évaluation.

---

<sup>23</sup> Norme ISA 240, paragraphes 26 à 28.

## Exemples :

- Les procédures que l'auditeur met en œuvre pour apprécier la méthode utilisée par la direction seront probablement plus poussées dans les cas où les activités de l'entité sont complexes ou sont davantage touchées par des incertitudes liées à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple, dans certaines entités qui sont grandes ou complexes, il se peut que la méthode utilisée par la direction nécessite la consultation de plusieurs sources de données historiques et prospectives. Il se peut aussi que cette méthode implique l'utilisation d'hypothèses ou de jugements importants ayant de multiples interrelations ou l'utilisation de sources de données externes à l'entité. L'analyse sous-jacente peut comprendre les effets de scénarios défavorables ou faire appel à une analyse de sensibilité et à une analyse de scénarios pour l'examen d'autres résultats possibles relativement à la rentabilité actuelle et attendue de l'entité, à ses sources de liquidités, à ses obligations financières et aux fonds nécessaires au maintien de ses activités dans un avenir prévisible. Elle peut aussi montrer les interdépendances qui existent entre les variables de risque qui ont une incidence sur le risque de liquidité, le risque de crédit et le risque de marché.
- Dans d'autres cas, la méthode que la direction a utilisée pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation peut être simple parce que les activités sont simples ou peu touchées par des incertitudes liées à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple, dans une petite entité ou une entité peu complexe, la direction peut déterminer que la méthode la plus appropriée consiste à préparer de simples prévisions de trésorerie et un budget ou une autre analyse équivalente couvrant une période d'évaluation adéquate.

*Éviter tout parti pris dans l'obtention d'éléments probants* (Réf. : par. 18)

A32. Pour ne faire preuve d'aucun parti pris dans l'obtention des éléments probants, l'auditeur peut aller chercher ces éléments dans de multiples sources internes et externes à l'entité. Cependant, il n'est pas tenu de mener des recherches exhaustives pour trouver toutes les sources possibles d'informations pouvant être utilisées comme éléments probants.

## Exemples :

## Informations contradictoires :

- *Les résultats des procédures que l'auditeur a mises en œuvre pour évaluer les hypothèses utilisées par la direction dans la préparation de prévisions de trésorerie font ressortir des incohérences par rapport aux hypothèses utilisées à d'autres fins, comme la préparation de prévisions servant à évaluer la recouvrabilité d'actifs d'impôt différé ou la dépréciation d'actifs.*
- Le résultat de l'analyse effectuée pour d'autres soldes de comptes indique une détérioration de la performance financière (par exemple, obsolescence accrue des stocks, retards dans les paiements des clients, changements dans la clientèle, augmentation des emprunts ou retards dans les paiements aux créanciers) que la direction n'a pas prise en compte adéquatement dans son évaluation de la continuité de l'exploitation.

Informations corroborantes :

- Les informations publiées provenant de sources externes, comme les attentes des analystes ou les données sectorielles, cadrent avec les prévisions et les hypothèses utilisées par la direction dans son évaluation de la continuité de l'exploitation.

*Méthode, hypothèses et données utilisées dans l'évaluation de la direction (Réf. : par. 19)*

A33. La méthode, les hypothèses et les données que la direction utilise pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation étayent les jugements qu'elle porte concernant le caractère approprié de l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative.

Méthode (Réf. : alinéa 19 a))

A34. Pour déterminer si la méthode choisie est appropriée au regard du référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, si les modifications apportées par rapport à la période précédente sont appropriées, l'auditeur peut notamment tenir compte des éléments suivants :

- le caractère approprié des explications avancées par la direction pour justifier le choix de la méthode ;
- lorsque la direction a constaté que l'application de différentes méthodes aboutissait à des résultats considérablement divergents, la manière dont elle a analysé les raisons de ces divergences ;
- le fait que les modifications soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Celles qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A57 à A60).

A35. Pour déterminer si les calculs ont été appliqués conformément à la méthode utilisée par la direction et s'ils sont mathématiquement exacts, l'auditeur peut notamment se demander si la direction a fourni des explications adéquates concernant les calculs ou les étapes de traitement avancés ou complexes (par exemple, le recours à plusieurs formules ou macros).

Hypothèses (Réf. : alinéa 19 b))

A36. Lorsqu'il apprécie les hypothèses sur lesquelles s'appuie l'évaluation de la direction, l'auditeur peut notamment tenir compte des éléments suivants :

- les explications avancées par la direction pour justifier le choix des hypothèses ;
- la cohérence, ou le manque de cohérence, entre ces hypothèses et celles utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité, par exemple les perspectives d'affaires, les hypothèses énoncées dans des documents stratégiques et les hypothèses utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables ;
- le fait que la direction ait envisagé ou non d'autres hypothèses possibles, par exemple en procédant à une analyse de sensibilité comprenant des scénarios « pessimistes » et « optimistes », pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses sur les données utilisées aux fins de l'évaluation ;

- le fait que les modifications concernant le choix des hypothèses par rapport aux périodes précédentes soient fondées ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. Les modifications qui ne le sont pas pourraient ne pas être raisonnables ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A57 à A60).

Exemple :

Le recours à des outils et à des techniques automatisés peut aider l'auditeur à effectuer une analyse de sensibilité à l'égard de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation afin de comprendre l'incidence des changements dans les variables utilisées, comme les taux d'actualisation ou de croissance, sur les résultats.

Données (Réf. : alinéa 19 c))

A37. Lorsqu'il évalue les données sur lesquelles l'évaluation de la direction est fondée, l'auditeur peut notamment tenir compte des éléments suivants :

- la cohérence, ou le manque de cohérence, entre ces données et celles utilisées ailleurs par la direction pour la préparation des états financiers ;
- le caractère approprié des modifications apportées aux données et le fait que ces modifications soient justifiées ou non par des explications fournies par la direction.

Adaptabilité (Réf. : par. 19)

A38. La nature et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier selon la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemples :

Méthode

- Plus la méthode utilisée par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est complexe, plus il est probable que la direction ait besoin de compétences ou de connaissances spécialisées pour procéder à son évaluation. En outre, les procédures que l'auditeur mettra en œuvre pour évaluer la méthode de la direction seront probablement plus poussées si la méthode est complexe. Dans de telles circonstances, il peut également être approprié de faire appel à des membres de l'équipe de mission possédant des compétences ou des connaissances spécialisées pour aider l'auditeur à mettre en œuvre les procédures d'audit ou à évaluer les résultats de ces procédures.
- En revanche, les procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent être moins poussées si la méthode utilisée par la direction est simple, par exemple lorsque celle-ci repose sur un simple budget, des prévisions de ventes ou de trésorerie ainsi qu'une analyse des besoins et des facilités de crédit de l'entité.

Hypothèses

- Si la direction utilise des hypothèses qui comportent de façon inhérente un degré élevé de subjectivité (par exemple, des hypothèses fondées sur des plans élaborés en interne pour la restructuration future des unités d'exploitation de l'entité), les procédures mises en œuvre

par l'auditeur seront probablement plus poussées et pourraient comprendre la prise en compte d'hypothèses prévisionnelles.

- Si, au contraire, la direction utilise des hypothèses couramment employées par d'autres intervenants du marché, les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour l'évaluation des hypothèses utilisées par la direction peuvent être moins poussées et comprendre la comparaison de ces hypothèses et de celles obtenues directement du marché ou d'un tiers.

#### Données

- Lorsque l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation tient compte d'un volume important de données provenant de multiples sources, il peut y avoir une complexité inhérente à l'appréciation de la fiabilité des données utilisées. Pour faire cette appréciation, l'auditeur peut alors mettre en œuvre des procédures en ayant recours à des outils et à des techniques automatisés.
- En revanche, lorsque les données proviennent d'une source d'informations externe réputée (par exemple, d'une banque centrale ou de rapports statistiques émanant de sources de bonne réputation et faisant autorité), les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour l'appréciation de la fiabilité des informations peuvent être moins poussées.

#### *Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 20)*

- A39. L'auditeur reste attentif à l'existence possible d'événements connus, prévus ou non, ou de situations qui surviendront postérieurement à la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction qui pourraient remettre en cause le caractère approprié de l'utilisation par celle-ci de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. Le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement ou la situation sont éloignés dans le temps ; ainsi, lorsque l'auditeur prend en considération des événements ou situations plus éloignés dans le temps, seules les indications de problèmes de continuité de l'exploitation qui sont importantes l'amènent à envisager de prendre des mesures additionnelles. Lorsque de tels événements ou situations sont relevés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'évaluer l'importance possible de l'événement ou de la situation par rapport à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- A40. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit pour identifier des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation au-delà de la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction, laquelle, ainsi qu'il est exigé au paragraphe 21, sera d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers.
- A41. Lorsque sont relevés des événements ou des situations qui surviendront postérieurement à la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction, selon la nature de ces événements ou situations et les circonstances s'y rattachant, l'auditeur peut envisager de demander à la direction de réviser la période d'évaluation, par exemple en la prolongeant au-delà de 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers.

#### *Demande à la direction de prolonger son évaluation (Réf. : par. 21)*

- A42. La plupart des référentiels d'information financière qui obligent explicitement la direction à procéder

à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation précisent la période minimale pour laquelle la direction est tenue de prendre en compte toutes les informations dont elle dispose<sup>24</sup>. Le paragraphe 21 exige que l'auditeur demande à la direction de prolonger son évaluation lorsque celle-ci porte sur une période inférieure à 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers. Cette exigence s'applique également lorsque le référentiel d'information financière applicable ne précise pas la période qu'est censée couvrir l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

*Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation (Réf. : par. 22 et 23)*

- A43. Le refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation peut constituer une limitation quant aux éléments probants que l'auditeur cherche à obtenir concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. L'auditeur est donc tenu de s'entretenir de la question avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance, et de s'enquérir des raisons de la décision de la direction.
- A44. Lorsque la direction a choisi de ne pas prolonger la période sur laquelle porte l'évaluation, il se peut que la direction et les responsables de la gouvernance soient en mesure de fournir des informations supplémentaires pour démontrer le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entité est rentable et n'a aucun problème de liquidité, et que la direction ou les responsables de la gouvernance n'ont pas relevé d'événements ni de situations qui sont susceptibles de jeter un doute important au-delà de la période d'évaluation qu'ils ont choisie.
- A45. Si, à la suite de l'entretien exigé au paragraphe 22, l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers, parce que la direction a refusé de faire ou de prolonger son évaluation, il peut conclure qu'il convient :
- de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de modifier les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>25</sup>. Par exemple, si la décision de la direction est déraisonnable dans les circonstances, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240 ;
  - de considérer le refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation comme une limitation quant aux éléments probants qu'il a obtenus. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, il exprime une opinion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion, conformément à la norme ISA 705 (révisée).

*Informations utilisées dans l'évaluation de la direction (Réf. : par. 25)*

- A46. Les paragraphes A24, A26, A27 et A55 décrivent des circonstances dans lesquelles il pourrait être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction de réviser son évaluation.

<sup>24</sup> Par exemple, selon IAS 1, cette période devrait s'étaler au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date de clôture, et, selon la norme IPSAS 1, elle devrait s'étaler au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers.

<sup>25</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

**Évaluation des plans d'action de la direction** (Réf. : par. 26 et 27)

A47. Il peut y avoir des plans d'action de la direction qui atténuent l'importance des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui ont été relevés. Ces plans peuvent consister, par exemple, à liquider des actifs, à emprunter des fonds ou à restructurer la dette, à réduire ou à reporter des dépenses, ou à augmenter le capital.

**Exemples :**

- Le risque que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement du remboursement des emprunts ou la mobilisation de capitaux supplémentaires.
- La perte d'un fournisseur principal peut être atténuée par des mesures de la direction visant à trouver une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

A48. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour évaluer les plans d'action de la direction :

- procéder à des demandes d'informations auprès de la direction au sujet des motifs ayant conduit au choix d'une ligne de conduite particulière ;
- procéder à des demandes d'informations auprès de la direction sur la capacité de l'entité à suivre une ligne de conduite particulière compte tenu de sa situation économique, notamment des engagements qu'elle a contractés et des restrictions de nature légale, réglementaire ou contractuelle qui peuvent avoir une incidence sur la faisabilité des plans d'action de la direction ;
- procéder à des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance ou d'autres personnes au sein de l'entité afin de corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction ;
- inspecter les informations concernant la mesure dans laquelle la direction a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé ;
- inspecter les projets écrits ainsi que d'autres documents, notamment, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations et les procès-verbaux ;
- inspecter les documents comptables et autres documents à l'appui de toute cession d'actifs prévue ;
- inspecter les rapports résultant d'actions réglementaires ;
- inspecter la correspondance avec les prêteurs et les bailleurs de fonds au sujet de questions qui pourraient avoir une incidence sur la faisabilité des plans de la direction quant à la prise d'autres mesures ;
- passer en revue les événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur afin de relever ceux qui soit atténuent les problèmes de continuité de l'exploitation, soit influent d'une autre manière sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- demander une confirmation de l'existence, de la légalité et de la force exécutoire des accords

conclus avec des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, pour la fourniture ou le maintien d'un soutien financier, et apprécier la capacité financière de ces parties à fournir des fonds additionnels (voir également les paragraphes A49 à A51) ;

- lorsque les informations financières prospectives sont particulièrement importantes par rapport aux plans d'action de la direction, mettre en œuvre des procédures analytiques en comparant :
  - les informations financières prospectives pour les périodes antérieures récentes avec les résultats réels enregistrés dans le passé,
  - les informations financières prospectives pour la période considérée avec les résultats réels enregistrés jusqu'à maintenant ;
- lorsque les plans d'action de la direction sont fondés sur des informations provenant de sources internes, comparer ces informations à des informations provenant de sources externes indépendantes réputées.

A49. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut envisager de demander une confirmation externe<sup>26</sup> de l'existence et des conditions des facilités de crédit conclues entre l'entité et des bailleurs de fonds externes.

Exemples :

Voici des cas où il peut être approprié de demander une confirmation externe :

- le renouvellement des facilités de crédit a lieu pendant la période d'évaluation ;
- l'entité dispose de ressources financières limitées au-delà de celles dont elle a besoin pour poursuivre ses activités ;
- l'entité dépend de facilités de crédit dont la date de renouvellement est proche, par exemple dans les 12 mois suivant l'approbation des états financiers ;
- des éléments indiquent que le prêteur a été réticent à renouveler les facilités de crédit la dernière fois ou qu'il a imposé des conditions supplémentaires à satisfaire pour le maintien du financement ;
- il y a une détérioration importante des flux de trésorerie projetés ;
- la valeur des actifs utilisés en tant que garantie d'un emprunt diminue ;
- l'entité n'a pas respecté les clauses restrictives des contrats d'emprunt, ou des éléments indiquent qu'il pourrait y avoir des manquements potentiels.

A50. Certains bailleurs de fonds pourraient être réticents à confirmer par écrit à une entité ou à son auditeur que les facilités de crédit seront renouvelées. Lorsque les plans d'action de la direction sont fondés sur des accords visant le maintien ou l'obtention de facilités de crédit auprès de bailleurs de fonds externes, l'absence de confirmation externe peut constituer une limitation quant aux éléments probants que l'auditeur cherche à obtenir. Dans ces circonstances, l'auditeur peut envisager de procéder à des demandes d'informations auprès des bailleurs de fonds externes. Il se peut qu'il ait aussi à demander à la direction s'il existe d'autres stratégies ou sources de financement qui pourraient atténuer l'importance des événements ou situations susceptibles de jeter un doute

<sup>26</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 19.

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui ont été relevés. S'il n'y a pas de stratégie ni de source de financement de rechange, il peut y avoir une incertitude significative.

- A51. Dans les cas où des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, la conclusion que tire l'auditeur pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 30 dépend de son évaluation des plans d'action de la direction. Si, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ces plans ne sont pas suffisants pour atténuer les effets des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui ont été relevés, il peut y avoir une incertitude significative.

*Soutien financier fourni par des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité*

Intention (Réf. : par. 27)

- A52. Lorsque les plans d'action établis par la direction comprennent un soutien financier fourni par des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, que ce soit par le consentement à une cession de rang pour des prêts, par des engagements de maintien d'un financement ou d'octroi de fonds additionnels, ou par la mise en place de garanties, et que ce soutien financier est essentiel à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager de demander à ces parties une confirmation écrite afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur intention de fournir le soutien financier requis. Ces confirmations externes peuvent être fournies sur support papier, électronique ou autre<sup>27</sup> et porter notamment sur :

- les modalités de l'engagement de ces parties ;
- s'il y a lieu, la légalité et la force exécutoire des engagements ;
- la période durant laquelle ou la date précise à laquelle les parties ont l'intention de fournir le soutien financier.

Capacité (Réf. : par. 27)

- A53. Voici des exemples de procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la capacité des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, de fournir un soutien financier :
- procéder à des demandes d'informations concernant la justification économique du soutien financier et les critères en fonction desquels est fourni ce soutien (par exemple, les plans d'affaires de l'entité ou d'autres prévisions) ;
  - procéder à des demandes d'informations sur la capacité de fournir à l'entité le soutien financier en temps opportun pour lui permettre de respecter ses obligations ;
  - procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes, par exemple un conseiller juridique externe ou interne, qui peuvent avoir des connaissances et des informations pertinentes concernant la capacité des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, de fournir le soutien financier ;
  - inspecter les documents attestant le soutien financier que les parties ont fourni à l'entité par le passé, lorsque celle-ci en avait besoin ;

---

<sup>27</sup> Norme ISA 505, *Confirmations externes*, alinéa 6 a).

- inspecter les plus récents états financiers audités ou d'autres informations justificatives disponibles afin d'obtenir des éléments probants concernant la situation financière des parties qui sont censées fournir à l'entité le soutien financier requis.

Adaptabilité (Réf. : par. 27)

A54. Le soutien financier fourni par le propriétaire-dirigeant est souvent essentiel à la capacité d'une petite entité ou d'une entité peu complexe à poursuivre son exploitation. Lorsqu'une petite entité ou une entité peu complexe est en grande partie financée par un prêt du propriétaire-dirigeant, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés.

Exemple :

La poursuite de l'exploitation d'une petite entité ou d'une entité peu complexe qui connaît des difficultés financières peut dépendre du fait que le propriétaire-dirigeant accepte qu'un prêt qu'il a consenti à l'entité prenne rang après les créances des banques ou d'autres créanciers, ou encore du fait qu'il facilite l'octroi d'un prêt à l'entité en acceptant de le garantir en constituant une sûreté sur ses biens personnels. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut obtenir des éléments probants documentaires appropriés attestant le caractère subordonné du prêt du propriétaire-dirigeant ou la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire de la part du propriétaire-dirigeant, l'auditeur évalue la capacité de celui-ci à respecter ses obligations au titre de l'accord de financement. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les modalités qui se rattachent à ce soutien financier ainsi que l'intention ou l'accord du propriétaire-dirigeant.

**Informations disponibles après la date du rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 28)

A55. La norme ISA 560 exige que l'auditeur réponde de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers, et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci<sup>28</sup>. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur a connaissance d'un délai important entre la date de son rapport et la date à laquelle les états financiers seront publiés, et qu'il détermine que ce délai est lié à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion** (Réf. : par. 29)

A56. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers, il doit déterminer les incidences de ce fait sur l'audit, conformément à la norme ISA 705 (révisée).

*Indices d'un parti pris possible de la direction* (Réf. : alinéa 29 a))

A57. La vulnérabilité à un parti pris involontaire ou volontaire de la direction peut augmenter en fonction du degré d'incertitude d'estimation, de complexité et de subjectivité que comporte l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

<sup>28</sup> Norme ISA 560, paragraphes 10 à 13.

- A58. Lorsque l'auditeur détecte des indices d'un parti pris possible de la direction, il peut avoir à discuter plus à fond de la situation avec la direction et se demander s'il a bel et bien obtenu des éléments probants suffisants et appropriés qui attestent que la méthode, les hypothèses et les données que la direction a utilisées pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation étaient appropriées.

Exemples :

- La direction peut avoir tendance à ne pas tenir compte des hypothèses ou des données observables sur le marché et à utiliser plutôt ses propres hypothèses mises au point en interne ou des données choisies parce qu'elles donnent des résultats plus favorables.
- Il se peut que, d'une période à l'autre, la méthode ou les hypothèses utilisées aient fait l'objet de modifications qui ne sont pas motivées par des raisons claires et valables.
- Le propriétaire-dirigeant ou une partie liée peut exercer une influence notable sur la détermination des sources d'informations utilisées dans l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La direction peut être exagérément optimiste ou ne pas tenir compte de profils ou de tendances qui se dégagent des informations historiques lorsqu'elle évalue l'aboutissement futur d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- A59. La détection d'indices d'un parti pris possible de la direction peut aussi amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques et les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées. L'auditeur pourrait aussi avoir à prendre en considération les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit<sup>29</sup>, notamment la nécessité de remettre en question le caractère approprié des jugements portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par ailleurs, les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent avoir une incidence sur la conclusion de l'auditeur quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, sujet dont traite la norme ISA 700 (révisée)<sup>30</sup>.
- A60. Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent également constituer un facteur de risque de fraude et amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques, et plus particulièrement son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées<sup>31</sup>. Dans les cas où la direction cherche intentionnellement à induire en erreur, son parti pris est de nature frauduleuse, et l'auditeur peut avoir à se demander si le parti pris peut représenter une anomalie significative résultant d'une fraude.

<sup>29</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphes A133 à A136.

<sup>30</sup> Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 11.

<sup>31</sup> Norme ISA 240, paragraphe 25.

**Caractère adéquat des informations fournies**

*Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Réf. : par. 31 et sous-alinéa 33 b))*

- A61. Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, le paragraphe 31 exige de l'auditeur qu'il évalue 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 l'entité à poursuivre son exploitation. Certains référentiels d'information financière peuvent traiter des informations à fournir sur :
- les principaux événements ou situations ;
  - l'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou situations en ce qui a trait à la capacité de l'entité à respecter ses obligations ;
  - les plans de la direction qui atténuent les effets de ces événements ou situations ;
  - les hypothèses formulées par la direction pour l'avenir et les autres sources d'incertitude d'estimation ;
  - les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- A62. Lorsqu'elle évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, la direction prend en considération toutes les informations pertinentes au sujet des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité. Après prise en compte de toutes les informations pertinentes, y compris la faisabilité et l'efficacité des mesures correctives visant à atténuer les effets de ces événements ou situations, la direction pourrait conclure qu'il n'existe pas d'incertitude significative. Par exemple, en réponse à la baisse de la demande client et aux incertitudes causées par la conjoncture économique mondiale, la direction pourrait avoir entamé une stratégie de redressement qui s'avère fructueuse (par exemple, réduction des coûts, optimisation des flux de trésorerie et préservation des liquidités pour soutenir la capacité de l'entité à respecter ses obligations et à poursuivre son exploitation dans un avenir prévisible). Toutefois, si la direction a eu besoin de porter des jugements importants pour conclure à l'absence d'incertitude significative, il se peut que le référentiel d'information financière applicable exige la fourniture d'informations supplémentaires, dans les états financiers, concernant ces jugements.
- A63. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle, il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la structure et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle<sup>32</sup>. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer comme nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci donnent une image fidèle. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative, et que le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune obligation d'information expresse à l'égard de ces

<sup>32</sup> Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

circonstances.

A64. Selon la norme ISA 705 (révisée)<sup>33</sup>, l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport lorsque les états financiers ne fournissent pas, en plus des informations expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, les informations supplémentaires nécessaires pour donner une image fidèle.

*Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés et qu'il existe une incertitude significative* (Réf. : par. 32 et alinéa 34 b))

A65. Le paragraphe 32 mentionne quelques points et exige de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent de ces points. Cette détermination s'ajoute à celle que fait l'auditeur lorsqu'il s'assure que les informations fournies au sujet d'une incertitude significative, comme l'exige le référentiel d'information financière applicable, sont adéquates. Outre les points énoncés au paragraphe 32, certains référentiels d'information financière peuvent comporter des obligations d'information qui concernent notamment :

- l'évaluation faite par la direction de l'importance des événements ou situations en ce qui a trait à la capacité de l'entité à respecter ses obligations ;
- les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Par ailleurs, certains référentiels d'information financière peuvent fournir des indications supplémentaires sur la prise en compte par la direction des informations à fournir au sujet de l'ampleur de l'incidence potentielle des principaux événements ou situations ainsi que de la probabilité et du moment de leur survenance.

*Considérations propres aux entités du secteur public* (Réf. : par. 31 et 32, sous alinéa 33 b)i) et alinéa 34 b))

A66. Dans le secteur public, il peut être nécessaire que l'auditeur tienne compte des obligations d'information financière concernant les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple, dans certains pays ou territoires, les entités du secteur public peuvent être tenues de communiquer de l'information sur leur viabilité financière à long terme.

**Incidences sur le rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 33 à 37)

A67. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples des déclarations qu'il faut inclure dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers lorsque les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter ces exemples pour que l'application du référentiel d'information financière applicable y soit reflétée, compte tenu des circonstances.

A68. Les paragraphes 33 à 35 énoncent les informations qu'est censé comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir de l'information supplémentaire pour compléter les déclarations exigées. L'annexe de la norme ISA 700 (révisée)<sup>34</sup> contient des exemples de libellés à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le

<sup>33</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 6 et A7.

<sup>34</sup> Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 34 et 39.

rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la continuité de l'exploitation.

*Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où il n'existe pas d'incertitude significative* (Réf. : par. 33)

- A69. L'auditeur peut fournir dans son rapport des informations supplémentaires (par exemple, un renvoi aux méthodes comptables pertinentes ou aux notes des états financiers) pour compléter les déclarations exigées à l'alinéa 33 a).
- A70. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente norme ISA illustre le rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée qui est délivré lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et qu'il conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative.
- A71. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires imposent à l'auditeur de fournir les informations exigées à l'alinéa 33 b) dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée. Par ailleurs, l'auditeur peut juger approprié d'inclure ces informations dans son rapport, même si celui-ci porte sur une entité autre qu'une entité cotée, afin d'accroître la transparence pour les utilisateurs visés des états financiers. Ainsi, l'auditeur peut choisir de fournir ces informations pour d'autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple parce que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Il peut s'agir d'institutions financières (comme des banques, des compagnies d'assurance et des caisses de retraite) ou d'autres entités comme des organismes de bienfaisance.
- A72. Il peut arriver que les informations fournies sur les jugements portés par la direction concernant les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation soient, selon le jugement de l'auditeur, fondamentales à la compréhension des états financiers par les utilisateurs visés. Il peut aussi arriver que l'auditeur juge approprié d'attirer l'attention des utilisateurs sur des aspects importants des informations fournies dans les états financiers, en plus de faire renvoi à ces informations. L'auditeur peut alors compléter les déclarations exigées à l'alinéa 33 b) pour y inclure divers aspects des événements ou situations relevés qui sont communiqués dans les états financiers, tels que les lourdes pertes d'exploitation, l'accès à des facilités de crédit et la possibilité de refinancement de la dette, ou les manquements aux conventions de prêt, ainsi que les facteurs atténuants connexes, ou encore pour attirer l'attention sur certains aspects des informations fournies sur les jugements de la direction.

Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : sous-alinéa 35 b)ii) et alinéa 36 d))

- A73. Dans sa description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut inclure un ou plusieurs des éléments suivants :
- un bref survol des procédures qu'il a mises en œuvre ;
  - une indication des résultats des procédures d'audit qu'il a mises en œuvre ;
  - les aspects des mesures qu'il a prises ou de la stratégie qu'il a adoptée qui ont été les plus pertinents en ce qui concerne les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;

- ses principales observations à l'égard des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- A74. Le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur pour décrire la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation relève du jugement professionnel. Pour déterminer le niveau de détail à fournir dans son rapport, l'auditeur peut tenir compte des facteurs suivants :
- la nature et l'étendue des procédures qu'il a mises en œuvre, dans le cadre de son appréciation de l'évaluation faite par la direction, pour conclure à l'absence d'incertitude significative ;
  - le degré de subjectivité, de complexité et d'incertitude d'estimation que comporte l'évaluation faite par la direction.
- A75. Pour permettre aux utilisateurs visés de comprendre l'importance de la description dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble, il peut être nécessaire de porter une attention particulière au libellé de la description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, afin que ce libellé :
- permette de rattacher directement la description aux circonstances propres à l'entité et ne contienne pas de formulations générales ou standardisées ;
  - tienne compte de la façon dont les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont traités dans les informations fournies à leur sujet dans les états financiers, le cas échéant ;
  - ne contienne pas d'opinions distinctes sur des éléments individuels des états financiers, ni ne porte à croire que de telles opinions sont exprimées ;
  - n'occulte pas le fait qu'il existe une incertitude significative, le cas échéant.
- A76. La nature et l'étendue de l'information que fournit l'auditeur sont censées être mises en balance au regard des responsabilités respectives qui incombent à chacune des parties (c'est-à-dire que l'auditeur doit communiquer de l'information utile, concise et facile à comprendre, en veillant toutefois à ne pas communiquer de façon inopportune des informations inédites au sujet de l'entité). Des informations sont considérées comme inédites lorsqu'elles n'ont pas déjà été rendues publiques par l'entité (il peut s'agir, par exemple, d'informations qui ne sont pas contenues dans les états financiers ou d'autres informations disponibles à la date du rapport de l'auditeur ou mentionnées par la direction ou les responsables de la gouvernance dans le cadre d'autres communications verbales ou écrites, comme des annonces d'informations financières préliminaires ou des communications à l'intention des investisseurs). La responsabilité à l'égard de ces informations incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité.
- A77. Il convient que l'auditeur veille à ce que la description de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ne fournisse pas de façon inopportune des informations inédites sur l'entité. En général, cette description ne constitue pas une information inédite de l'entité, puisque la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction est décrite dans le contexte de l'audit. Cependant, l'auditeur pourrait juger nécessaire d'ajouter des informations supplémentaires pour expliquer certains aspects des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et ainsi améliorer la compréhension des utilisateurs. Lorsque l'auditeur détermine que ces informations sont nécessaires, il peut alors encourager la direction ou les responsables de la

gouvernance à publier les informations supplémentaires au lieu de fournir lui-même des informations inédites dans son rapport. La direction ou les responsables de la gouvernance peuvent décider d'inclure des informations nouvelles ou améliorées dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel au sujet d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, compte tenu du fait que l'auditeur communiquera dans son rapport la façon dont ces informations ont été traitées.

A78. L'exemple 2 fourni dans l'annexe de la présente norme ISA illustre le rapport de l'auditeur d'une entité cotée qui est délivré lorsque :

- l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ;
- l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative ;
- les informations fournies dans les états financiers au sujet des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont adéquates.

*Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où il existe une incertitude significative* (Réf. : par. 34 et 35)

A79. L'identification d'une incertitude significative est une question importante pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'inclusion d'une section distincte précédée d'un sous-titre faisant clairement ressortir qu'il existe une incertitude significative permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce fait.

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Réf. : par. 34)

A80. Les exemples 3 et 4 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA illustrent des rapports de l'auditeur délivrés pour une entité autre qu'une entité cotée et une entité cotée lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative, et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Réf. : par. 35)

A81. Les exemples 5 et 6 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA illustrent des rapports de l'auditeur délivrés pour une entité cotée et une entité autre qu'une entité cotée comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation, mais en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers.

*Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers* (Réf. : par. 36)

A82. Dans les situations où il existe de multiples incertitudes qui sont importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer, dans des cas extrêmement rares, qu'il est approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, conformément au paragraphe 36.

La norme ISA 705 (révisée) fournit des indications à ce sujet<sup>35</sup>.

- A83. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, le paragraphe 36 interdit à l'auditeur qui formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers d'inclure dans son rapport des sections distinctes portant sur la continuité de l'exploitation ou l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, car cela entrerait en contradiction avec la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble et pourrait laisser supposer que les états financiers pris dans leur ensemble sont plus crédibles à l'égard de ces éléments. Selon la norme ISA 705 (révisée)<sup>36</sup>, l'auditeur qui formule une impossibilité d'exprimer une opinion est tenu d'indiquer, dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de son rapport, qu'il n'est pas en mesure de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Le fait d'indiquer ce point dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » du rapport d'audit fournit aux utilisateurs des informations utiles qui peuvent les dissuader de s'appuyer indûment sur les états financiers.

*Utilisation inappropriée de la base de la continuité de l'exploitation* (Réf. : par. 37)

- A84. Si les états financiers ont été préparés sur la base de la continuité de l'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'utilisation par la direction de cette base dans les états financiers est inappropriée, l'exigence du paragraphe 37 selon laquelle l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion défavorable s'applique, que les états financiers fournissent ou non des informations sur le caractère inapproprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation.
- A85. Lorsque l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation n'est pas appropriée dans les circonstances, la direction peut être tenue, ou peut choisir, de préparer des états financiers sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut réaliser l'audit de ces états financiers s'il détermine que l'autre base est acceptable dans les circonstances. Il se peut que l'auditeur soit en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, pour autant que ceux-ci fournissent des informations adéquates concernant la base sur laquelle les états financiers ont été préparés, mais qu'il considère comme approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la norme ISA 706 (révisée)<sup>37</sup>, pour attirer l'attention des utilisateurs visés sur cette base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation.

**Déclarations écrites** (Réf. : par. 38)

- A86. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières en plus de celles exigées au paragraphe 38 afin d'étayer les éléments probants obtenus au sujet des plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation. Par exemple, l'auditeur qui obtient une confirmation écrite d'une partie liée, y compris du propriétaire-dirigeant de l'entité, comme le décrit le paragraphe A52, peut tout de même demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite quant à la validité de la confirmation écrite.

<sup>35</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 10.

<sup>36</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 19.

<sup>37</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

**Communication avec les responsables de la gouvernance** (Réf. : par. 39)

A87. Selon la norme ISA 260 (révisée)<sup>38</sup>, le fait de communiquer en temps opportun tout au long de l'audit favorise une communication bilatérale efficace entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance. Le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de la mission, y compris l'importance et la nature de la question, et selon les mesures que les responsables de la gouvernance sont censés prendre.

Exemple :

Lorsque des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont relevés, une communication rapide avec les responsables de la gouvernance peut donner à ceux-ci la possibilité de fournir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires et de se demander s'il serait utile de fournir des informations nouvelles ou améliorées (par exemple, en ce qui concerne les facteurs atténuant, dans les plans d'action de la direction, qui sont importants pour surmonter les effets défavorables des événements ou situations).

A88. La communication avec les responsables de la gouvernance au sujet des procédures d'audit mises en œuvre permet à ceux-ci de comprendre les travaux que l'auditeur a effectués et qui ont servi de fondement à ses conclusions ainsi que les incidences sur le rapport de l'auditeur, le cas échéant. Des exemples de questions que l'auditeur peut inclure dans sa communication aux responsables de la gouvernance sont présentés ci-après.

Exemples :

- le point de vue de l'auditeur sur le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable en matière de comptabilisation, d'évaluation et de présentation ;
- le fait que la direction ait appliqué ou non les compétences ou les connaissances spécialisées qui étaient appropriées ou qu'elle ait retenu ou non les services d'experts appropriés pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- le fait que la méthode utilisée par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation soit appropriée ou non au regard de la nature, de la situation et des circonstances de l'entité ou des exigences du référentiel d'information financière applicable ;
- le point de vue de l'auditeur sur le caractère raisonnable des hypothèses sur lesquelles s'appuie l'évaluation de la direction et le degré de subjectivité qu'implique l'élaboration des hypothèses ;
- la cohérence, ou le manque de cohérence, entre ces hypothèses et celles utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité et le fait que la direction ait tenu compte ou non d'autres hypothèses possibles ;

<sup>38</sup> Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A49.

- les indices d'un parti pris possible de la direction dans les jugements qu'elle a portés et les hypothèses qu'elle a utilisées dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- les déficiences importantes du contrôle interne liées à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (voir également les paragraphes A26 et A28).

A89. Dans le cas d'une entité autre qu'une entité cotée, outre les déclarations qu'il est tenu d'inclure dans son rapport, l'auditeur peut, s'il y a lieu, communiquer aux responsables de la gouvernance des questions supplémentaires, par exemple la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité** (Réf. : par. 40)

A90. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport une section distincte intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ou qu'il exprime une opinion modifiée à l'égard des points liés à la continuité de l'exploitation, il peut être tenu, en vertu de textes légaux ou réglementaires ou de règles de déontologie pertinentes, d'en faire le signalement. L'autorité à laquelle est fait le signalement peut être une autorité de réglementation, de contrôle ou de surveillance, selon ce qui convient, ou une autre autorité compétente extérieure à l'entité.

Exemple :

Dans certains pays ou territoires, des exigences légales prévoient un système ou une procédure d'alerte qui oblige l'auditeur d'une entité d'intérêt public à signaler rapidement à une autorité de surveillance l'existence d'une incertitude significative.

A91. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes n'exigent pas le signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité (voir le paragraphe A90), mais qu'ils accordent le droit à l'auditeur de signaler la question à une telle autorité, sauf si l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu l'auditeur en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes l'empêche de le faire<sup>39</sup>. En pareil cas, l'auditeur peut également décider de s'entretenir de la question avec les responsables de la gouvernance.

Exemple :

Des textes légaux ou réglementaires peuvent accorder le droit à l'auditeur des états financiers d'institutions financières de s'entretenir avec une autorité de surveillance lorsqu'il existe une incertitude significative.

<sup>39</sup> Par exemple, l'alinéa R114.1 d) de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) peut permettre la divulgation de renseignements confidentiels lorsque celle-ci est exigée ou permise par une disposition légale ou un devoir ou droit professionnel. Le sous-alinéa 114.1 A1 c)iv) du Code de l'IESBA explique qu'il existe un devoir ou un droit professionnel de divulguer de tels renseignements pour se conformer aux normes techniques et professionnelles.

- A92. Pour déterminer s'il convient de signaler la question à une autorité compétente extérieure à l'entité, l'auditeur peut notamment tenir compte des facteurs suivants :
- les points de vue exprimés par cette autorité compétente (autorité de réglementation, de contrôle, de surveillance ou autre) ;
  - les mesures qui ont été prises et celles qui sont prévues pour corriger ou atténuer la situation.
- A93. Le signalement de questions relatives à la continuité de l'exploitation à une autorité compétente extérieure à l'entité peut nécessiter la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur peut ainsi envisager la consultation de ressources en interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau) ou la consultation confidentielle d'une autorité de réglementation ou d'un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par les textes légaux ou réglementaires ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour bien comprendre les options qui s'offrent à lui ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.

**Annexe**

(Réf. : par. A67, A70, A78, A80 et A81)

**Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une section sur la continuité de l'exploitation**

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers au sujet des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont adéquates.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates.
- Exemple 6 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers.

**Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>40</sup> ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210<sup>41</sup>.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il n'existait aucune incertitude significative.**
- **L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.**

<sup>40</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières.*

<sup>41</sup> Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit.*

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>42</sup>**

#### **Opinion**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### **Fondement de l'opinion**

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

#### **Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

---

<sup>42</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>43</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)<sup>44</sup>.]*

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

*[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]*

*[Adresse de l'auditeur]*

*[Date]*

---

<sup>43</sup> Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>44</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il n'existe aucune incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers au sujet des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont adéquates**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il n'existait aucune incertitude significative.
- La direction a fourni des informations sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui ont été relevés, et ces informations sont adéquates au regard du référentiel d'information financière applicable.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.
- Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>45</sup>

#### Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les incertitudes politiques et économiques auxquelles la société fait face ainsi que les diverses mesures qu'elle a déployées pour en atténuer les effets sur ses activités.

*[Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X).]*

#### Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions.

---

<sup>45</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>46</sup>**

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).<sup>47</sup>]

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

---

<sup>46</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>47</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait une incertitude significative. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.**
- **L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.**

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>48</sup>**

#### **Opinion**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### **Fondement de l'opinion**

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### **Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Nous attirons toutefois l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note X, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

#### **Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

*[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]*

---

<sup>48</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>49</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).<sup>50</sup>]*

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

*[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]*

*[Adresse de l'auditeur]*

*[Date]*

---

<sup>49</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>50</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait une incertitude significative. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.**
- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.**

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>51</sup>

#### Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

#### Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Nous attirons toutefois l'attention sur la note X des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note X, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

*[Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X).]*

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

#### Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question

---

<sup>51</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

*[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]*

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

*[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]*

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>52</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)<sup>53</sup>.]*

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*.

*[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]*

*[Adresse de l'auditeur]*

*[Date]*

---

<sup>52</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>53</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Exemple 5 – Rapport de l’auditeur sur les états financiers d’une entité cotée comportant une opinion avec réserve lorsque l’auditeur conclut qu’il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes internationales d’information financière (IFRS) (il s’agit d’un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d’audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l’égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Les règles de déontologie qui s’appliquent à l’audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l’auditeur a conclu qu’il existait une incertitude significative. La note Y des états financiers fournit des informations sur l’ampleur des accords de financement, leur échéance et la somme totale qu’ils représentent ; toutefois, les états financiers ne traitent ni de l’incidence de ces accords ni de la disponibilité d’un refinancement, et la situation n’y est pas désignée comme étant une incertitude significative.**
- **Les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies sur l’incertitude significative sont inadéquates. L’auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu’il a conclu que les incidences sur les états financiers de cette communication inadéquate sont significatives, mais non généralisées.**
- **Les questions clés de l’audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l’origine de l’expression d’une opinion avec réserve sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l’audit des états financiers, l’auditeur a d’autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.**

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>54</sup>**

#### **Opinion avec réserve**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception de l'insuffisance des informations fournies dont il est fait état dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

Comme il est indiqué à la note Y, les accords de financement conclus par la société viennent à échéance et le solde des montants dus est exigible le 19 mars 20X2. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates à ce sujet.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

#### **Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Cependant, comme il est indiqué dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, il existe une incertitude significative qui n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

#### **Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

*[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres*

---

<sup>54</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

*informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]*

### **Questions clés de l'audit**

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit à communiquer dans notre rapport.

*[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]*

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>55</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)<sup>56</sup>.]*

### **Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

### **Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

*[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]*

*[Adresse de l'auditeur]*

*[Date]*

---

<sup>55</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>56</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

**Exemple 6 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays ou de la collectivité territoriale où il est réalisé.**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu qu'il existait une incertitude significative. Les informations à fournir sur l'incertitude significative ont été omises dans les états financiers. L'auditeur exprime une opinion défavorable parce que les incidences sur les états financiers de cette omission sont significatives et généralisées.**
- **L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le problème à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport en vertu de la législation locale.**

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>57</sup>**

#### **Opinion défavorable**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « société »), qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris les informations significatives sur les méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'omission des informations dont il est question dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, les états financiers ci-joints ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

#### **Fondement de l'opinion défavorable**

Les accords de financement conclus par la société sont échus et le solde des montants dus était exigible le 31 décembre 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates à ce sujet.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays ou collectivité territoriale] et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

#### **Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Cependant, comme il est indiqué dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, il existe une incertitude significative qui n'a pas été communiquée dans les états financiers.

#### **Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

*[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 7 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 7 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression*

---

<sup>57</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

*d'une opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.]*

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>58</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)<sup>59</sup>.]*

**Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

**Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]*

*[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]*

*[Adresse de l'auditeur]*

*[Date]*

---

<sup>58</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>59</sup> Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) imposent le libellé à employer pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

# MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE RÉVISION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 202X) – MODIFICATIONS INDIQUÉES PAR RAPPORT À LA NORME ACTUELLE

## NORME ISA 200, OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET RÉALISATION D'UN AUDIT CONFORME AUX NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

### Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

[...]

#### *Limites inhérentes à l'audit*

[...]

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

A53. Dans le cas de certaines assertions ou de certains facteurs, les effets possibles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont particulièrement importants. Voici des exemples de telles assertions ou de tels facteurs :

- la fraude, particulièrement lorsque la haute direction est impliquée ou en présence de collusion. Voir la norme ISA 240 pour de plus amples précisions ;
- l'existence et l'exhaustivité des relations et opérations avec des parties liées. Voir la norme ISA 550<sup>1</sup> pour de plus amples précisions ;
- la non-conformité à des textes légaux ou réglementaires. Voir la norme ISA 250 (révisée)<sup>2</sup> pour de plus amples précisions ;
- les événements ou situations futurs qui pourraient mettre fin à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Voir la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>3</sup> pour de plus amples précisions.

Les normes ISA pertinentes décrivent des procédures d'audit spécifiques qui contribuent à atténuer l'effet des limites inhérentes.

[...]

---

<sup>1</sup> Norme ISA 550, *Parties liées*.

<sup>2</sup> Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

<sup>3</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

## NORME ISA 210, ACCORD SUR LES TERMES ET CONDITIONS D'UNE MISSION D'AUDIT

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit

[...]

*Lettre de mission d'audit ou autre forme d'accord écrit*<sup>4</sup> (Réf. : par. 10 et 11)

[...]

Forme et contenu de la lettre de mission d'audit

A24. La forme et le contenu de la lettre de mission d'audit peuvent varier d'une entité à l'autre. La norme ISA 200<sup>5</sup> peut servir de base pour élaborer le contenu de la lettre de mission d'audit en ce qui concerne les responsabilités de l'auditeur. L'alinéa 6 b) et le paragraphe 12 de la présente norme ISA décrivent les responsabilités de la direction. En plus d'inclure les points exigés par le paragraphe 10, la lettre de mission d'audit peut faire mention, par exemple :

- de la définition de l'étendue de l'audit, avec références aux textes légaux et réglementaires applicables, aux normes ISA et aux prises de position, d'ordre déontologique ou autre, des corps professionnels dont l'auditeur est membre ;
- de la forme de toute autre communication des résultats de la mission d'audit ;
- ~~de l'exigence que l'auditeur communique les questions clés de l'audit dans son rapport conformément à la norme ISA 701<sup>6</sup>;~~
- du fait qu'en raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA ;
- des dispositions prises pour la planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe de mission;
- du fait que l'auditeur s'attend à recevoir des déclarations écrites de la direction (voir également le paragraphe A13 ;

---

<sup>4</sup> Dans les paragraphes qui suivent, toute mention d'une lettre de mission d'audit doit être entendue comme faisant référence à une lettre de mission d'audit ou à un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

<sup>5</sup> Norme ISA 200, paragraphes 3 à 9.

<sup>6</sup> ~~Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*~~

- du fait que l'auditeur s'attend à ce que la direction lui donne accès à toutes les informations dont elle a connaissance qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers et des informations à fournir ;
- de l'engagement de la direction à mettre à la disposition de l'auditeur les projets d'états financiers, avec toutes les informations pertinentes pour leur préparation, qu'elles proviennent ou non du grand livre général et des livres auxiliaires (y compris toutes celles qui sont pertinentes pour la préparation des informations à fournir), et les autres informations<sup>7</sup>, le cas échéant, en temps voulu pour lui permettre d'achever l'audit dans le respect du calendrier proposé ;
- de l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers ;
- de la base de calcul des honoraires et des modalités de facturation ;
- de ce que la direction est priée d'accuser réception de la lettre de mission d'audit et de donner son accord aux termes et conditions de la mission qui y sont stipulés-;
- des exigences qui obligent l'auditeur à décrire la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>8</sup> ;
- de l'exigence qui oblige l'auditeur à communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport conformément à la norme ISA 701<sup>9</sup>.

[...]

## Annexe 1

(Réf. : par. A24 à A26)

### Exemple de lettre de mission d'audit

[...]

*[Les responsabilités de l'auditeur]*

Nous effectuerons notre audit conformément aux normes ISA. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie. Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de l'audit. En outre :

[...]

- nous tirons des une conclusions, que nous indiquons dans notre rapport, quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation de la base de la continuité de l'exploitation et, selon les éléments probants

<sup>7</sup> Au sens donné à ce terme dans la norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

<sup>8</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, alinéas 33 b) et 34 d).

<sup>9</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation ;

- ~~Si~~ si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;

[...]

## NORME ISA 220 (RÉVISÉE), GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Réalisation de la mission

[...]

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 30)

[...]

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 30 à 34)

[...]

A92. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour identifier les aspects à l'égard desquels des jugements importants ont été portés par l'équipe de mission. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser certaines questions qui feraient normalement l'objet de jugements importants. Les jugements importants portés dans le cadre de la mission d'audit peuvent avoir trait à des questions liées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe de mission, par exemple :

- les questions relatives à la planification de la mission, comme celles concernant la détermination du seuil de signification ;
- la composition de l'équipe de mission, notamment :
  - les membres du cabinet qui mettent à contribution leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit,
  - le recours aux membres du personnel de centres de services ;
- la décision de faire appel à un expert choisi par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
- l'examen, par l'équipe de mission, des informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit, et les réponses proposées à ces informations ;
- le processus d'évaluation des risques suivi par l'équipe de mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe de mission ;
- la prise en compte, par l'équipe de mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations à fournir à leur sujet ;
- les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations comptables, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité de l'exploitation ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT  
DU PROJET DE RÉVISION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 202X)

- l'évaluation par l'équipe de mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
- dans le cas d'audits de groupe :
  - la stratégie générale et le plan de mission d'audit de groupe proposés,
  - les décisions concernant la participation d'auditeurs des composantes, notamment la façon de les diriger, de les superviser et de passer en revue leurs travaux,
  - l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composantes, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
- la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le plan de mission d'audit ont été résolues ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
- l'opinion d'audit qu'il est prévu d'exprimer et les questions devant être communiquées dans le rapport de l'auditeur, par exemple les questions clés de l'audit ou les questions relatives à la continuité de l'exploitation. ~~la section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».~~

[...]

## NORME ISA 230, DOCUMENTATION DE L'AUDIT

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants obtenus

[...]

Documentation des questions importantes et des jugements professionnels importants s'y rapportant (Réf. : alinéa 8 c))

[...]

A10. Voici des exemples d'informations qu'il convient de consigner dans la documentation de l'audit, conformément au paragraphe 8, en ce qui concerne les questions importantes ayant nécessité que l'auditeur porte des jugements professionnels importants :

- les motifs des conclusions de l'auditeur, dans les cas où une exigence prévoit que celui-ci « doit prendre en considération (ou en compte) » certaines informations ou certains facteurs, et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission ;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère raisonnable ou non d'éléments reposant sur des jugements subjectifs portés par la direction, par exemple les jugements portés par la direction en lien avec l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation<sup>10</sup> ;
- le fondement à partir duquel l'auditeur a déterminé si les estimations comptables et les informations y afférentes étaient raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportaient des anomalies ;
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère authentique ou non d'un document lorsqu'une investigation plus poussée (notamment par le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmation) est entreprise en réponse à des conditions relevées au cours de l'audit qui ont amené l'auditeur à douter de l'authenticité du document ;
- lorsque la norme ISA 701<sup>11</sup> s'applique, la détermination par l'auditeur des questions clés de l'audit, ou la détermination de l'absence de questions clés de l'audit.

[...]

---

<sup>10</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>11</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

## **NORME ISA 250 (RÉVISÉE), PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

#### **Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires**

[...]

*Procédures visant à identifier les cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 6 et 15)*

A13. Certains autres textes légaux et réglementaires peuvent exiger une attention particulière de la part de l'auditeur parce qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme il est décrit à l'alinéa 6 b)). La non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut amener celle-ci à devoir cesser ses activités, ou jeter un doute sur sa capacité à poursuivre son exploitation<sup>12</sup>. Par exemple, la non-conformité aux conditions attachées au permis d'exploitation de l'entité ou à d'autres droits liés à l'exercice de ses activités pourrait avoir un tel impact (par exemple, dans le cas d'une banque, la non-conformité aux exigences en matière de capital et de placements). Il existe par ailleurs de nombreux textes légaux et réglementaires, concernant surtout les aspects opérationnels de l'entité, qui n'ont généralement pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes de l'entité pertinents pour l'information financière.

[...]

---

<sup>12</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

## NORME ISA 260 (RÉVISÉE), COMMUNICATION AVEC LES RESPONSABLES DE LA GOUVERNANCE

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Questions à communiquer

[...]

*Constatations importantes découlant de l'audit* (Réf. : par. 16)

[...]

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit (Réf. : alinéa 16 b))

A21. Voici des exemples de difficultés importantes pouvant être rencontrées au cours de l'audit :

- retards importants attribuables à la direction, manque de disponibilité du personnel de l'entité ou réticence de la direction à fournir les informations dont l'auditeur a besoin pour la mise en œuvre de ses procédures ;
- calendrier trop serré pour mener à bien l'audit ;
- nécessité d'efforts considérables et imprévus pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- non-disponibilité d'informations attendues ;
- restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- ~~refus réticence~~ de la direction ~~de faire ou de prolonger à faire ou à pousser plus loin~~, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>13</sup>.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation de l'étendue des travaux et conduire l'auditeur à exprimer une opinion modifiée<sup>14</sup>.

[...]

Circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 16 d))

[...]

A24. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur est tenu, ou peut juger nécessaire, d'inclure des informations supplémentaires dans son rapport délivré conformément aux normes ISA, et qui doivent être communiquées aux responsables de la gouvernance :

- l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme

---

<sup>13</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 39 e).

<sup>14</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

ISA 705 (révisée)<sup>15</sup>;

- le rapport de l'auditeur fait mention d'une incertitude significative quant à la continuité de l'exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>16</sup> ;
- des questions clés de l'audit sont communiquées, conformément à la norme ISA 701<sup>17</sup> ;
- l'auditeur juge nécessaire d'inclure dans son rapport un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)<sup>18</sup>, ou y est obligé par d'autres normes ISA ;
- l'auditeur a conclu à la présence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>19</sup>.

Dans de telles circonstances, l'auditeur peut juger utile de fournir aux responsables de la gouvernance un projet de rapport afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces questions seront traitées dans le rapport de l'auditeur.

[...]

## Annexe 1

(Réf. : par. 3)

### Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQM 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQM 1<sup>20</sup> et des autres normes ISA qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, alinéa 34 e)
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 22, sous-alinéa 39 c)i) et paragraphes 41 à 43
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 15, 20 et 23 à 25
- Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9

---

<sup>15</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 30.

<sup>16</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 39 f)25-d).

<sup>17</sup> Norme ISA 701, paragraphe 17.

<sup>18</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

<sup>19</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 18 a).

<sup>20</sup> Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT  
DU PROJET DE RÉVISION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 202X)

- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphes 12 et 13
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 38
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 27
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéas 7 b) et c), 10 a), 13 b) et 14 a) et paragraphe 17
- Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe ~~39~~<sup>25</sup>
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 57
- Norme ISA 610 (révisée 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 46
- Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 17
- Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 12, 14, 23 et 30
- Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 18
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphes 17 à 19

[...]

## NORME ISA 315 (RÉVISÉE EN 2019), IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)

A11. Les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes<sup>21</sup>. D'autres exigences et indications se rapportant à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives à l'égard de points précis ou de circonstances particulières se trouvent dans les normes ISA suivantes :

- la norme ISA 540 (révisée)<sup>22</sup>, pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>23</sup>, pour la continuité de l'exploitation ;
- la norme ISA 600 (révisée)<sup>24</sup>, pour les états financiers de groupe.

[...]

Évaluation de l'environnement de contrôle (Réf. : alinéa 21 b))

[...]

Informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires

A138. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des livres auxiliaires. Voici des exemples d'informations que l'auditeur peut prendre en considération :

- les informations tirées de contrats de location qui sont pertinentes pour les informations à fournir dans les états financiers ;
- les informations fournies dans les états financiers qui sont produites par le système de gestion des risques de l'entité ;
- les informations en juste valeur fournies dans les états financiers qui sont produites par des experts choisis par la direction ;

---

<sup>21</sup> Norme ISA 240, paragraphes 12 à 27.

<sup>22</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

<sup>23</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>24</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, notamment les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
  - les hypothèses élaborées à l'interne pouvant avoir une incidence sur la durée d'utilité d'un actif,
  - les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité ;
- les informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'autres hypothèses possibles ;
- les informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers qui proviennent des déclarations fiscales et des documents d'impôt de l'entité ;
- les informations fournies dans les états financiers qui proviennent d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en est, relatives aux événements ou aux situations relevés susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité<sup>25</sup>.

[...]

#### Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers

A195. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature (par exemple le risque de contournement des contrôles par la direction) ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information à fournir. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter de manière généralisée les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Le fait d'évaluer si les risques identifiés touchent de manière généralisée les états financiers permet à l'auditeur de fonder son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans d'autres cas, il se peut que l'auditeur identifie aussi plusieurs assertions qui sont susceptibles d'être affectées

---

<sup>25</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), paragraphes 31 et 32<sup>19</sup> et 20.

par le risque, ce qui peut avoir des conséquences sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

**Exemple :**

Aux prises avec des pertes d'exploitation et des problèmes de liquidité, l'entité compte sur un financement – qu'elle n'a pas encore obtenu – pour poursuivre ses activités. L'auditeur peut alors ~~déterminer conclure que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation-utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation~~ donner lieu à un risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Dans cette situation, il pourrait être nécessaire d'appliquer un référentiel comptable sur la base des valeurs liquidatives, ce qui aurait probablement un effet généralisé sur l'ensemble des assertions.

[...]

## Annexe 1

(Réf. : par. A61 à A67)

### Éléments à prendre en considération pour acquérir une compréhension de l'entité et de son modèle d'entreprise

[...]

#### Objectifs et objet du modèle d'entreprise de l'entité

[...]

4. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une détérioration importante de la valeur marchande des biens immobiliers peut accroître le risque d'anomalies significatives relativement à l'assertion sur l'évaluation d'un prêteur qui consent des prêts à moyen terme garantis par des biens immobiliers. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une grave récession qui fait augmenter le risque sous-jacent de pertes de crédit pour la durée de vie des prêts. L'exposition au risque de pertes de crédit qui résulte de la combinaison de ces deux facteurs peut indiquer l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et cela peut avoir une incidence sur les conclusions de la direction et de l'auditeur concernant le quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation-utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. Des exemples d'événements et de situations desquels peuvent découler des risques d'anomalies significatives sont présentés à l'**Annexe 2**.

[...]

## NORME ISA 450, ÉVALUATION DES ANOMALIES DÉTECTÉES AU COURS DE L'AUDIT

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

### Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Réf. : par. 10 et 11)

[...]

A17. De plus, chaque anomalie relative à une information qualitative est considérée afin d'en évaluer l'incidence sur les informations à fournir concernées ainsi que l'incidence générale sur les états financiers pris dans leur ensemble. La détermination du caractère significatif d'une anomalie relative à une information qualitative, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable et des circonstances propres à l'entité, nécessite l'exercice du jugement professionnel. Voici des exemples d'anomalies significatives :

- la description inexacte ou incomplète des objectifs, des politiques et des processus relatifs à la gestion du capital pour des entités exerçant des activités d'assurance ou des activités bancaires ;
- l'omission d'informations concernant les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur (par exemple, une diminution importante à long terme de la demande d'un métal ou d'une marchandise) par une entité exerçant des activités minières ;
- la fourniture d'informations inadéquates sur les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>26</sup> ;
- la description incorrecte d'une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ;
- la description inadéquate de la sensibilité aux variations du cours de change d'une entité entreprenant des activités commerciales à l'échelle internationale.

[...]

---

<sup>26</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 31.

## NORME ISA 500, ÉLÉMENTS PROBANTS

### Introduction

#### Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (ISA) explique ce que l'on entend par « éléments probants » dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
2. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple, la norme ISA 315 (révisée)<sup>27</sup>), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>28</sup>, des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments probants (par exemple, la norme ISA 520<sup>29</sup>), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200<sup>30</sup> et ISA 330<sup>31</sup>).

[...]

---

<sup>27</sup> Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.*

<sup>28</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation.*

<sup>29</sup> Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

<sup>30</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit.*

<sup>31</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques.*

## NORME ISA 510, AUDIT INITIAL — SOLDES D'OUVERTURE

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

## Annexe

(Réf. : par. A8)

### Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

À noter : Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, la section relative à l'opinion précède immédiatement la section relative au fondement de l'opinion, conformément à la norme ISA 700 (révisée). De plus, les première et dernière phrases qui figuraient dans la section sur les responsabilités de l'auditeur se trouvent désormais dans la section relative au fondement de l'opinion.

#### Exemple 1 :

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>32</sup> ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>33</sup>, qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>34</sup>

#### Opinion avec réserve

[...]

<sup>32</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

<sup>33</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>34</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

## Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

## Autre point

[...]

### Exemple 2 :

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>35</sup>

#### Opinions

[...]

#### Fondement des opinions, y compris le fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

[...]

### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous

---

<sup>35</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autre point**

[...]

## NORME ISA 540 (RÉVISÉE), AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES INFORMATIONS Y AFFÉRENTES

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 4 et 16)

[...]

##### *Incertitude d'estimation* (Réf. : alinéa 16 a))

[...]

A75. Dans certains cas, l'incertitude d'estimation d'une estimation comptable peut avoir une incidence sur le jugement professionnel de l'auditeur quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>36</sup> définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

[...]

#### Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 32)

[...]

A135. Les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent amener l'auditeur à se demander si son évaluation des risques et les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées. L'auditeur pourrait aussi devoir prendre en considération les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit<sup>37</sup>, notamment la nécessité de remettre en question le caractère approprié des jugements portés par la direction pour l'établissement des estimations comptables. Par ailleurs, les indices d'un parti pris possible de la direction peuvent avoir une incidence sur la conclusion de l'auditeur quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, sujet dont traite la norme ISA 700 (révisée)<sup>38</sup>.

[...]

---

<sup>36</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>37</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), paragraphes A57 à A60.

<sup>38</sup> Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

## NORME ISA 560, ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

**Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 6 à 9)

[...]

*Demandes d'informations* (Réf. : alinéa 7 b))

A9. Lorsque l'auditeur fait, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers, il peut s'enquérir de l'état actuel des éléments qui ont été comptabilisés sur la base de données préliminaires ou insuffisantes, et demander expressément :

- s'il y a eu de nouveaux engagements, de nouveaux emprunts ou de nouvelles garanties ;
- si l'entité a réalisé ou prévu des ventes ou des acquisitions d'actifs ;
- s'il y a eu une augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt, notamment par l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si un accord de fusion ou de liquidation a été conclu ou prévu ;
- s'il y a eu expropriation ou destruction d'actifs, par exemple en raison d'un incendie ou d'une inondation ;
- s'il y a eu des faits nouveaux concernant les éventualités ;
- si l'entité a effectué ou envisagé des ajustements comptables inhabituels ;
- s'il s'est produit ou s'il est probable que se produiront des événements qui mettront en cause le caractère approprié des méthodes comptables appliquées pour la préparation des états financiers, par exemple des événements qui feraient douter du caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation pour la préparation des états financiers de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers ;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs.

[...]

## NORME ISA 580, DÉCLARATIONS ÉCRITES

[...]

### Annexe 1

(Réf. : par. 2)

#### Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 40
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 17
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*, paragraphe 12
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 37
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 26
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 9
- Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 38 ~~alinéa 16 e)~~
- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 9
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 13 c)

[...]

## Annexe 2

(Réf. : par. A21)

### Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>39</sup> concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

[...]

### NORME ISA 600 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS DE GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTES) — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

#### Exigences

[...]

#### Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe

[...]

#### *Points à considérer lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes*

31. L'auditeur du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composantes en temps opportun pour les informer : (Réf. : par. A106)
- a) des questions qui, selon lui, sont pertinentes pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques par l'auditeur de la composante pour les besoins de l'audit du groupe ;
  - b) pour l'application de la norme ISA 550<sup>40</sup>, des relations ou des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont il a connaissance, lorsque ces questions sont pertinentes pour les travaux de l'auditeur de la composante ; (Réf. : par. A107)
  - c) pour l'application de la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>41</sup>, des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation

<sup>39</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>40</sup> Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 17.

<sup>41</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT  
DU PROJET DE RÉVISION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 202X)

qui ont été relevés, le cas échéant, par la direction du groupe ou par l'auditeur du groupe, lorsque ces questions sont pertinentes pour les travaux de l'auditeur de la composante.

[...]

## Annexe 1

(Réf. : par. A42)

### Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'auditeur du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701<sup>42</sup>, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>43</sup>

#### Opinion avec réserve

[...]

#### Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

<sup>42</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

<sup>43</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers  
et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

## NORME ISA 610 (RÉVISÉE EN 2013), UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

*Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés*

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Réf. : par. 17 à 19)

[...]

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Réf. : alinéas 18 a) et 30 a))

[...]

A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, c'est à lui qu'il incombe de porter les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :

- l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- l'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre ;
- l'évaluation du caractère approprié bien-fondé de l'utilisation par la direction de la base de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;
- l'évaluation des estimations comptables importantes ;
- l'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres questions ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

[...]

## NORME ISA 700 (RÉVISÉE), OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

[...]

### Exigences

[...]

### Rapport de l'auditeur

[...]

*Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit*

[...]

Continuité de l'exploitation

29. ~~Si il y a lieu, il~~ l'auditeur doit délivrer un rapport conforme à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>44</sup>.

[...]

Responsabilités à l'égard des états financiers

[...]

34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction en ce qui concerne : (Réf. : par. A45 à A48)

- a) la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- b) l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>45</sup>, la détermination du caractère approprié de l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation ~~l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation~~ et la communication d'informations sur les questions concernant la continuité de l'exploitation, le cas échéant. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des cas où l'utilisation de la base de la continuité de l'exploitation ~~l'application du principe comptable de continuité d'exploitation~~ est appropriée. (Réf. : par. A48)

[...]

*Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire*

50. Si un texte légal ou réglementaire dans un pays donné oblige l'auditeur à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il inclut dans son rapport au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A70 et A71)

---

<sup>44</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 33 à 37~~21 à 23~~.

<sup>45</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), paragraphe 2.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT  
DU PROJET DE RÉVISION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 202X)

- a) titre ;
- b) destinataire approprié, selon les circonstances de la mission ;
- c) section « Opinion » contenant l'opinion exprimée sur les états financiers et une référence au référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers (y compris la mention du pays d'où émane le référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière (IFRS) ou les Normes comptables internationales pour le secteur public – voir le paragraphe 27) ;
- d) identification des états financiers de l'entité qui ont été audités ;
- e) déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit, et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités déontologiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les autres règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA ;
- f) ~~s'il y a lieu, section qui tient compte des obligations en matière de rapport des du paragraphes 33 et 34 et de l'alinéa 35 c)22~~ de la norme ISA 570 (révisée en 202X) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;
- g) s'il y a lieu, section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » qui tient compte des obligations en matière de rapport ~~de l'alinéa 35 b) du paragraphe 23~~ de la norme ISA 570 (révisée en 202X) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;
- h) s'il y a lieu, section comprenant les informations exigées par la norme ISA 701, ou d'autres informations sur l'audit qui sont prescrites par un texte légal ou réglementaire. Cette section doit tenir compte des obligations en matière de rapport de cette norme ISA<sup>46</sup> et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Réf. : par. A72 à A75)
- i) s'il y a lieu, section traitant des obligations en matière de rapport du paragraphe 24 de la norme ISA 720 (révisée) ;
- j) description des responsabilités de la direction en ce qui concerne la préparation des états financiers et identification des responsables de la surveillance du processus d'information financière. Cette description doit tenir compte des obligations en matière de rapport des paragraphes 33 à 36 et ne pas être incompatible avec celles-ci ;
- k) référence aux Normes internationales d'audit et aux textes légaux ou réglementaires et description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers. Cette description doit répondre aux obligations en matière de rapport des paragraphes 37 à 40 et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Réf. : par. A50 à A53)
- l) dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne ;
- m) signature de l'auditeur ;

---

<sup>46</sup> Norme ISA 701, paragraphes 11 à 16.

- n) adresse de l'auditeur ;
- o) date du rapport de l'auditeur.

[...]

## Annexe

(Réf. : par. A19)

### Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers

[...]

**Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>47</sup>

#### Opinion

[...]

#### Fondement de l'opinion

[...]

---

<sup>47</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

### **Questions clés de l'audit**

[...]

#### **Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>48</sup>**

#### **Opinion**

[...]

#### **Fondement de l'opinion**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

---

<sup>48</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

#### Questions clés de l'audit

[...]

#### **Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### Fondement de l'opinion

[...]

#### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

**Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée requis selon des textes légaux ou réglementaires. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

[Destinataire approprié]

### **Opinion**

[...]

### **Fondement de l'opinion**

[...]

#### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

## NORME ISA 701, COMMUNICATION DES QUESTIONS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

### Introduction

#### Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

4. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est formée à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble. La communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur :
- ne remplace pas les informations 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 ;
  - ne remplace pas l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la norme ISA 705 (révisée)<sup>49</sup> ;
  - ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>50</sup> ~~lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;~~
  - ne constitue pas une opinion distincte sur des questions prises individuellement. (Réf. : par. A5 à A8)

[...]

### Exigences

[...]

#### Communication des questions clés de l'audit

[...]

*Relation entre les descriptions des questions clés de l'audit et les autres éléments devant être inclus dans le rapport de l'auditeur*

15. Une question donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la norme ISA 570 (révisée en 202X), constituent, par leur nature même, des questions clés de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ces questions ne doivent pas être décrites dans la section « Questions clés de l'audit » du rapport de l'auditeur, et les exigences des paragraphes 13 et 14 ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :
- faire rapport sur ce type de question conformément aux normes ISA applicables ;

---

<sup>49</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>50</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 33 à 37~~22 et 23~~.

- b) inclure, dans la section « Questions clés de l'audit », un renvoi à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable »), à la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », ou aux deux. (Réf. : par. A6 et A7)

[...]

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

### **Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 2)**

[...]

### **Communication des questions clés de l'audit**

[...]

Renvoi aux informations fournies sur la question dans les états financiers (Réf. : par. 13)

[...]

A41. En plus de faire renvoi aux informations y afférentes fournies, l'auditeur peut attirer l'attention sur des aspects importants de ces informations. L'étendue des informations fournies par la direction sur des aspects ou des facteurs précis en ce qui a trait à la façon dont une question en particulier influe sur les états financiers de la période considérée peut aider l'auditeur à attirer l'attention des utilisateurs visés sur certains aspects du traitement de cette question dans le cadre de l'audit afin de les aider à comprendre les raisons pour lesquelles la question a été considérée comme une question clé de l'audit. Par exemple, <sup>54</sup>—lorsqu'une entité fournit des informations étoffées sur les estimations comptables, l'auditeur peut attirer l'attention sur les informations fournies relativement aux hypothèses clés et à la fourchette des résultats possibles ainsi que sur d'autres informations qualitatives et quantitatives se rapportant aux principales sources d'incertitude d'estimation ou aux estimations comptables critiques lorsqu'il fait état des raisons pour lesquelles il a considéré la question comme ayant été l'une des plus importantes de l'audit et de la façon dont cette question a été traitée dans le cadre de l'audit—;

- ~~lorsqu'il conclut, conformément à la norme ISA 570, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut néanmoins déterminer qu'une ou que plusieurs questions se rattachant à la conclusion qu'il a tirée au terme de ses travaux d'audit conformément à la norme ISA 570 constituent des questions clés de l'audit. L'auditeur peut alors inclure dans la description de ces questions clés de l'audit fournie dans son rapport divers aspects des événements ou situations en question qui sont communiqués dans les états financiers, tels que de lourdes pertes d'exploitation, l'accès à des facilités de crédit et la possibilité de refinancement de la dette, ou les manquements aux conventions de prêt, ainsi que les facteurs atténuants<sup>54</sup>.~~

[...]

---

<sup>54</sup>—Norme ISA 570, paragraphe A3.

## NORME ISA 705 (RÉVISÉE), EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

### Exigences

[...]

#### Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

##### *Opinion de l'auditeur*

[...]

##### Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- a) indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
- b) indiquer que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;
- c) modifier la déclaration exigée selon l'alinéa 24 b) de la norme ISA 700 (révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers-;
- d) indiquer qu'il n'est pas en mesure de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

[...]

##### *Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers*

29. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre de sections portant sur :

- a) les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701<sup>52</sup> ~~ni de section sur :~~
- b) la continuité de l'exploitation conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>53</sup> :

---

<sup>52</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11 à 13.

<sup>53</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 33.

- c) l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>54</sup> ;
- d) les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>5556</sup>. (Réf. : par. A26)

[...]

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

### **Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée**

*Exemples de rapports de l'auditeur* (Réf. : par. 16)

- A17. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve et une opinion défavorable, respectivement, du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.
- A18. L'exemple 3 fourni en annexe présente un rapport d'audit dans lequel l'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés. L'exemple 5 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers. Dans les deux derniers cas, les incidences éventuelles du problème sur les états financiers sont à la fois significatives et généralisées. Les annexes des autres normes ISA qui énoncent des obligations en matière de rapport, y compris la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>57</sup>, fournissent également des exemples de rapports dans lesquels l'auditeur exprime une opinion modifiée.

[...]

*Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers* (Réf. : par. 29)

- A26. Le fait d'indiquer les raisons pour lesquelles l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » du rapport d'audit fournit aux utilisateurs des informations utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et peut dissuader encore plus les utilisateurs de s'appuyer indûment sur ces états financiers. En revanche, le fait de communiquer des questions clés de l'audit autres que le problème ou les problèmes qui sont à l'origine de la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion peut laisser supposer que les états financiers pris dans leur ensemble sont plus crédibles à l'égard de ces questions qu'il ne serait approprié dans les circonstances, et entrerait en contradiction avec la

---

<sup>54</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 34 et 35.

<sup>55</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11 à 13

<sup>56</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe A54.

<sup>57</sup> Norme ISA 570, *Continuité de l'exploitation*.

formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, il ne serait pas approprié d'inclure dans le rapport une section sur les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée), traitant de l'évaluation par l'auditeur de la cohérence entre les autres informations et les états financiers. Par conséquent, le paragraphe 29 de la présente norme ISA interdit à l'auditeur d'inclure certaines sections dans son rapport ~~une section sur les questions clés de l'audit ou une section sur les autres informations~~ lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'obligent à communiquer les questions clés de l'audit ou à faire rapport sur les autres informations.

[...]

## Annexe

(Réf. : par. A17, A18 et A25)

### Exemples de rapports de l'auditeur indépendant comportant une opinion modifiée

[...]

#### **Exemple 1 – Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>58</sup> ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>59</sup>

#### Opinion avec réserve

<sup>58</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

<sup>59</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[...]

### Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

### Questions clés de l'audit

[...]

#### **Exemple 2 – Opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude ~~significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- La norme ISA 701 s'applique, mais l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait aucune autre question clé de l'audit à communiquer outre le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable ».

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

## Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>60</sup>

### Opinion défavorable

[...]

### Fondement de l'opinion défavorable

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

### Questions clés de l'audit

[...]

#### **Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

<sup>60</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

## **Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>61</sup>**

### **Opinion avec réserve**

[...]

### **Fondement de l'opinion avec réserve**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

### **Questions clés de l'audit**

[...]

**Exemple 4 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).**

[...]

---

<sup>61</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>62</sup>

#### Impossibilité d'exprimer une opinion

[...]

#### Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation du groupe dans sa coentreprise XYZ est comptabilisée pour un montant de xxx dans l'état consolidé de la situation financière du groupe, ce qui représente plus de 90 % de l'actif net du groupe au 31 décembre 20X1. On nous a refusé l'accès à la direction et aux auditeurs de XYZ, y compris à la documentation d'audit des auditeurs de XYZ. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne la quote-part du groupe dans les actifs de XYZ qu'il contrôle conjointement, sa quote-part des passifs de XYZ pour lesquels il est conjointement responsable, sa quote-part des produits et des charges de XYZ pour l'exercice et les éléments constituant l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie.

Nous ne sommes pas en mesure de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

**Exemple 5 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

<sup>62</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>63</sup>

#### Impossibilité d'exprimer une opinion

[...]

#### Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs de la société après le 31 décembre 20X1 et nous n'avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Nous n'avons pu nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues aux 31 décembre 20X0 et 20X1, lesquels sont inscrits à l'état de la situation financière pour des montants de xxx et xxx respectivement. En outre, la mise en place d'un nouveau système informatisé pour les créances en septembre 20X1 a entraîné de nombreuses erreurs touchant les créances. À la date de notre rapport, la direction était toujours en train de remédier aux déficiences du système et de corriger les erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les créances inscrites à l'état de la situation financière pour un montant total de xxx au 31 décembre 20X1. Par conséquent, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Nous ne sommes pas en mesure de tirer une conclusion concernant le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers et quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

---

<sup>63</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

## NORME ISA 706 (RÉVISÉE), PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET PARAGRAPHES SUR D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

### Introduction

#### Champ d'application de la présente norme ISA

[...]

3. La norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>64</sup> et la norme ISA 720 (révisée)<sup>65</sup> définissent des exigences et fournissent des indications sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, d'informations relatives à la continuité de l'exploitation et d'autres informations.

[...]

#### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

**Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire** (Réf. : par. 4 et 8)

[...]

- A5. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations :

- incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire qui n'est pas un événement ni une situation susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date de son rapport<sup>66</sup> ;
- application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable qui a une incidence significative sur les états financiers ;
- catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité.

[...]

**Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 9)

- A7. L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :

- a) à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les circonstances de la mission d'audit l'exigent ;

---

<sup>64</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>65</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

<sup>66</sup> Norme ISA 560, paragraphe 6.

- b) aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable ou qui sont autrement nécessaires pour que les états financiers donnent une image fidèle ;
- c) aux informations communiquées conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>67</sup>, ~~lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~

[...]

### **Emplacement des paragraphes d'observations et des paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 9 et 11)

A16. L'emplacement d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur dépend de la nature des informations à communiquer et de leur importance relative pour les utilisateurs visés, selon le jugement de l'auditeur, par rapport aux autres éléments qui doivent être communiqués conformément à la norme ISA 700 (révisée). Par exemple :

#### *Paragraphes d'observations*

- Lorsqu'un paragraphe d'observations porte sur le référentiel d'information financière applicable, notamment dans les cas où l'auditeur détermine que le référentiel d'information financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires<sup>68</sup>, l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ~~exposant le fondement de l'opinion~~ afin de fournir un contexte approprié à son opinion.
- Selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être présenté soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit, lorsqu'une telle section est incluse dans le rapport de l'auditeur. L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre « Observations » et intituler le paragraphe d'observations « Observations – Événement postérieur », par exemple, afin de distinguer ces observations des questions traitées individuellement dans la section « Questions clés de l'audit ».

#### *Paragraphes sur d'autres points*

[...]

---

<sup>67</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), paragraphes ~~33 à 37~~22 et 23.

<sup>68</sup> Comme l'exigent notamment le paragraphe 19 de la norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, et le paragraphe 14 de la norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières*.

## Annexe 3

(Réf. : par. A17)

### Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une section sur les questions clés de l'audit, un paragraphe d'observations et un paragraphe sur d'autres points

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>69</sup> ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~

[...]

- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>70</sup>

#### Opinion

[...]

#### Fondement de l'opinion

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous

<sup>69</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

<sup>70</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

#### **Observations<sup>71</sup>**

[...]

#### **Questions clés de l'audit**

[...]

#### **Autre point**

[...]

## **Annexe 4**

(Réf. : par. A8)

### **Exemple de rapport de l'auditeur indépendant comportant une opinion avec réserve en raison d'une dérogation au référentiel d'information financière applicable et un paragraphe d'observations**

**Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :**

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**

[...]

- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~**

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

---

<sup>71</sup> Comme il est mentionné au paragraphe A16, selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observations peut être placé soit directement avant soit directement après la section sur les questions clés de l'audit.

## **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>72</sup>**

### **Opinion avec réserve**

[...]

### **Fondement de l'opinion avec réserve**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

### **Observations – Conséquences d'un incendie**

[...]

---

<sup>72</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

## NORME ISA 710, INFORMATIONS COMPARATIVES — CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS

[...]

### Annexe

(Réf. : par. A5, A7 et A10)

### Exemples de rapports de l'auditeur indépendant

#### Exemple 1 : chiffres correspondants

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>73</sup> ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>74</sup>, qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

#### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>75</sup>

##### Opinion avec réserve

[...]

##### Fondement de l'opinion avec réserve

<sup>73</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

<sup>74</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation.*

<sup>75</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>76</sup>**

[...]

#### **Exemple 2 : chiffres correspondants**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>77</sup>**

#### **Opinion avec réserve**

[...]

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

<sup>76</sup> Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

<sup>77</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>78</sup>**

[...]

#### **Exemple 3 : chiffres correspondants**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>79</sup>**

#### **Opinion**

[...]

#### **Fondement de l'opinion**

[...]

---

<sup>78</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

<sup>79</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

### **Autre point**

[...]

#### **Exemple 4 : états financiers comparatifs**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou à des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~

- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>80</sup>**

#### **Opinion avec réserve**

[...]

#### **Fondement de l'opinion avec réserve**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

---

<sup>80</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>81</sup>**

[...]

---

<sup>81</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

## **NORME ISA 720 (RÉVISÉE), RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES AUTRES INFORMATIONS**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

#### **Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)**

[...]

*Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Réf. : alinéa 14 b))*

[...]

A32. La connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit peut également englober des éléments de nature prospective. Ces éléments peuvent comprendre, par exemple, les perspectives d'affaires et les flux de trésorerie futurs que l'auditeur a pris en considération pour évaluer les hypothèses retenues par la direction aux fins des tests de dépréciation des actifs incorporels comme les écarts d'acquisition (goodwills) ou pour apprécier l'évaluation faite ~~appréciation portée~~ par la direction de ~~sur~~ la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation<sup>82</sup>.

[...]

## **Annexe 2**

(Réf. : par. 21, 22 et A53)

### **Exemples de rapports de l'auditeur indépendant en ce qui concerne les autres informations**

[...]

---

<sup>82</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

**Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée)<sup>83</sup> ne s'applique pas).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>84</sup>, ~~l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701<sup>85</sup>.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>86</sup>

#### Opinion

[...]

#### Fondement de l'opinion

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous

<sup>83</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

<sup>84</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation.*

<sup>85</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.* La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

<sup>86</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

#### Questions clés de l'audit<sup>87</sup>

[...]

**Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~ Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), ~~l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Rapport sur l'audit des états financiers<sup>88</sup>

#### Opinion

[...]

#### Fondement de l'opinion

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous

<sup>87</sup> La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

<sup>88</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

#### Questions clés de l'audit

[...]

**Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), ~~l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### Fondement de l'opinion

[...]

### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

**Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, cConformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Rapport sur l'audit des états financiers<sup>89</sup>**

#### **Opinion**

[...]

#### **Fondement de l'opinion**

[...]

#### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

#### **Questions clés de l'audit**

---

<sup>89</sup> Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

[...]

**Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### Fondement de l'opinion

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

**Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Opinion avec réserve

[...]

### Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

**Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) s'applique).

[...]

- ~~En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, c~~**Conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, qu'il n'existait aucune pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**
- Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Opinion défavorable**

[...]

### **Fondement de l'opinion défavorable**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers consolidés est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

[...]

**Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]**

[...]

## NORME ISA 800 (RÉVISÉE), AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS PRÉPARÉS CONFORMÉMENT À DES RÉFÉRENTIELS À USAGE PARTICULIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

#### Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

A13. L'annexe de la présente norme ISA comprend des exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être utiles aux fins de l'élaboration d'un rapport sur de tels états financiers (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée)<sup>90</sup>, ISA 570 (révisée en 202X)<sup>91</sup>, ISA 720 (révisée)<sup>92</sup> et ISA 706 (révisée)<sup>93</sup>).

*Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur des états financiers à usage particulier*

[...]

#### Continuité de l'exploitation

A15. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel la base de la continuité de l'exploitation est pertinente ~~le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent)~~ ~~cette base n'est pas pertinente~~, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)<sup>94</sup>. Selon le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation des états financiers à usage particulier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction<sup>95</sup> concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de ce dernier<sup>96</sup>, selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée en 202X) s'applique dans les circonstances de la mission.

[...]

---

<sup>90</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>91</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>92</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

<sup>93</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>94</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 2.

<sup>95</sup> Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

<sup>96</sup> Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

## Annexe

(Réf. : par. A14)

### Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage particulier

[...]

**Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- Les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier). La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~

[...]

- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

### RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

#### Opinion

[...]

#### Fondement de l'opinion

[...]

#### Continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

## Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion et à l'utilisation

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société et la société DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

## Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>97</sup>

[...]

**Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers préparés par la direction d'une société en nom collectif conformément aux règles fiscales du pays X (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but d'aider les associés à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

[...]

- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

### Opinion

[...]

<sup>97</sup> Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

## **Fondement de l'opinion**

[...]

### **Continuité de l'exploitation**

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. En nous fondant sur les éléments probants obtenus, nous n'avons relevé aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

### **Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion**

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider les associés de la société à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à ses associés et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers<sup>98</sup>**

[...]

---

<sup>98</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

**Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers de l'entité cotée préparés par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de réglementation. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.

[...]

- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il existait une incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation~~. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.

[...]

- L'auditeur est tenu par l'autorité de réglementation de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701.

[...]

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### Fondement de l'opinion

[...]

### Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Nous attirons toutefois ~~Nous attirons~~ l'attention sur la note X6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note X6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[Description de la manière dont l'auditeur a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X).]

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

**Observations — Référentiel comptable**

Nous attirons l'attention sur la note YX des états financiers qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider la société à répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

**Questions clés de l'audit**

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée. Ces questions ont été prises en compte dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et de l'opinion que nous nous sommes formée à leur égard, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces questions. Outre la question décrite dans la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

*[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]*

**Autre point**

[...]

## NORME ISA 805 (RÉVISÉE), AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

### Exigences

[...]

### Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

[...]

*Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers*

[...]

14. Lorsque le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité comporte l'un ou l'autre des éléments suivants :

- a) une opinion modifiée, conformément à la norme ISA 705 (révisée)<sup>99</sup> ;
- b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)<sup>100</sup> ;
- c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », conformément à la [norme ISA 570](#) (révisée en 202X)<sup>101</sup> ;
- d) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701<sup>102</sup> ;
- e) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>103</sup>,

l'auditeur doit tenir compte des incidences, le cas échéant, d'une telle situation sur l'audit de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, et sur son rapport sur cet état ou élément. (Réf. : par. A23 à A27)

[...]

### Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

### Points à considérer au moment d'accepter la mission

---

<sup>99</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>100</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>101</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 34 et 3522.

<sup>102</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

<sup>103</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, sous-alinéa 22 e)ii).

*Application des normes ISA (Réf. : par. 7)*

[...]

- A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'éléments probants supplémentaires pour corroborer les éléments probants tirés des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570 (révisée en 202X) seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait plus faisable en pratique.

[...]

**Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)**

- A10. La pertinence de chacune des normes ISA nécessite un examen attentif. Même si un seul élément spécifique d'un état financier fait l'objet de l'audit, les normes ISA comme la norme ISA 240<sup>104</sup>, la norme ISA 550<sup>105</sup> et la norme ISA 570 (révisée en 202X) sont, en principe, pertinentes. Cela tient au fait que l'élément pourrait comporter une anomalie résultant d'une fraude, de l'incidence d'opérations entre parties liées, ou de ~~l'application incorrecte du principe comptable de continuité d'exploitation~~ l'utilisation incorrecte de la base de la continuité de l'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.

[...]

**Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)**

[...]

- A17. L'Annexe 2 contient des exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier. D'autres exemples de rapports de l'auditeur peuvent être utiles aux fins de l'élaboration d'un rapport sur un tel état financier ou élément (par exemple, ceux des annexes des normes ISA 700 (révisée), ISA 705 (révisée), ISA 570 (révisée en 202X), ISA 720 (révisée) et ISA 706 (révisée)).

---

<sup>104</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

<sup>105</sup> Norme ISA 550, *Parties liées*.

*Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier*

[...]

Continuité de l'exploitation

A19. Selon le référentiel d'information financière applicable utilisé pour la préparation de l'état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier, il peut être nécessaire d'adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de la direction<sup>106</sup> concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de ce dernier<sup>107</sup>, selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée en 202X) s'applique dans les circonstances de la mission.

[...]

**Annexe 2**  
(Réf. : par. A17)

## **Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier**

[...]

**Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **Audit du bilan (c'est-à-dire un état financier isolé) d'une entité autre qu'une entité cotée.**

[...]

- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.**

[...]

- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), qu'il existait une incertitude significative ~~liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation~~. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans l'état financier isolé sont adéquates.**

- **Dans le contexte de l'audit du bilan, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**

[...]

<sup>106</sup> Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

<sup>107</sup> Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### Fondement de l'opinion

[...]

### Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation de l'état financier est appropriée. Nous attirons toutefois ~~Nous attirons~~ l'attention sur la note X6 de l'état financier, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note X6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X6, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

### Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier<sup>108</sup>

[...]

---

<sup>108</sup> Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

**Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé d'une entité autre qu'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **Audit d'un état des encaissements et des décaissements (c'est-à-dire un état financier isolé) d'une entité autre qu'une entité cotée.**

[...]

- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers<sup>109</sup>.**

[...]

- **~~La base de la continuité de l'exploitation n'est pas une question pertinente dans la préparation de l'état des encaissements et des décaissements. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.~~**

- **Dans le contexte de l'audit d'un état des encaissements et des décaissements, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

[Destinataire approprié]

### **Opinion**

[...]

### **Fondement de l'opinion**

[...]

### **Observations — Référentiel comptable**

Nous attirons l'attention sur la note X afférente à l'état financier, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. L'état financier a été préparé afin de fournir des informations au créancier XYZ. En conséquence, il est possible que l'état ne puisse se prêter à un usage autre. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

---

<sup>109</sup> La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier<sup>110</sup>**

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de l'état financier conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X, ce qui implique de déterminer que la méthode de la comptabilité de trésorerie est une méthode appropriée pour la préparation de l'état financier dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

~~Lors de la préparation de l'état financier, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.~~

### **Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit de l'état financier**

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier pris dans son ensemble est exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs de l'état financier prennent en se fondant sur celui-ci.

---

<sup>110</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société<sup>111</sup> ;
- ~~nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans l'état financier au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;~~
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu de l'état financier, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si l'état financier représente les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

<sup>111</sup> Cette phrase sera modifiée au besoin dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur l'état financier.

[...]

**Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique d'un état financier d'une entité cotée préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).**

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **Audit d'un tableau des créances (c'est-à-dire un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier).**

[...]

- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers<sup>112</sup>.**

[...]

- **La base de la continuité de l'exploitation n'est pas une question pertinente dans la préparation du tableau des créances. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.**

- **Dans le contexte de l'audit d'un tableau des créances, l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.**

[...]

## **RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

### **Opinion**

[...]

### **Fondement de l'opinion**

[...]

### **Observations — Référentiel comptable et restriction à la diffusion**

Nous attirons l'attention sur la note X afférente au tableau, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Le tableau a été préparé afin de permettre à la société de répondre aux exigences de l'autorité de

---

<sup>112</sup> La norme ISA 800 (révisée) contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

réglementation DEF. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être diffusé à des parties autres que la société ou l'autorité de réglementation DEF. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

### **Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard du tableau<sup>113</sup>**

La direction est responsable de la préparation du tableau conformément aux [*décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation*], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

~~Lors de la préparation du tableau, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider la société ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle.~~

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière de la société.

### **Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit du tableau**

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que le tableau est exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs du tableau prennent en se fondant sur celui-ci.

---

<sup>113</sup> Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Selon l'alinéa 41 b) de la norme ISA 700 (révisée), le texte ombré ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) de la norme ISA 700 (révisée) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société<sup>14</sup> ;
- ~~nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans le tableau au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener la société à cesser son exploitation ;~~
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes s'il y a lieu.

[...]

---

<sup>114</sup> Cette phrase serait modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjoindre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur le tableau.

## NORME ISA 810 (RÉVISÉE), MISSIONS VISANT LA DÉLIVRANCE D'UN RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[...]

### Exigences

[...]

#### Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

[...]

*Mention du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. A23)*

19. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte l'un ou l'autre des éléments suivants :

- a) une opinion avec réserve, conformément à la norme ISA 705 (révisée)<sup>115</sup> ;
- b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)<sup>116</sup> ;
- c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X)<sup>117</sup> ;
- d) une section « Continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée en 202X), dans le cas où des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, mais que l'auditeur a conclu, en se fondant sur les éléments probants obtenus, à l'absence d'incertitude significative<sup>118</sup> ;
- e) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701<sup>119</sup> ;
- f) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)<sup>120</sup> ;

et que l'auditeur est convaincu que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 16 :

- i) énoncer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, une section

---

<sup>115</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>116</sup> Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>117</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 34 et 35<sup>22</sup>.

<sup>118</sup> Norme ISA 570 (révisée en 202X), alinéa 33 b).

<sup>119</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

<sup>120</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

« Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », la communication des questions clés de l'audit ou un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, (Réf. : par. A21)

- ii) décrire, selon le cas : (Réf. : par. A22)
- a. le fondement de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités et son incidence, le cas échéant, sur les états financiers résumés,
  - b. le contenu du paragraphe d'observations, du paragraphe sur d'autres points ou de la section « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités et leurs incidences, le cas échéant, sur les états financiers résumés,
  - c. l'anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations ainsi que ses incidences, le cas échéant, sur les informations incluses dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur sur ces états. (Réf. : par. A15)

[...]

## Annexe

(Réf. : par. A23)

### Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » et d'autres questions clés de l'audit y sont communiquées.

[...]

#### **Exemple 1 :**

**Les circonstances sont notamment les suivantes :**

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités d'une entité cotée.**
- [...]
- **Le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».**
- **D'autres questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités<sup>121</sup>.**

<sup>121</sup> Comme il est expliqué au paragraphe 15 de la norme ISA 701, même si une incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation constitue, par sa nature même, une question clé de l'audit, elle doit être présentée dans une section distincte du rapport de l'auditeur conformément aux paragraphes 36 et 37 au paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée en 202X).

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

### Opinion

[...]

### États financiers résumés

[...]

### Les états financiers audités et notre rapport sur ces états

Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur les états financiers audités dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Ce rapport contient également les éléments suivants :

- une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » qui mentionne que :
  - nous avons conclu que l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée. Nous attirons toutefois~~attire~~ l'attention sur la note X6 des états financiers audités. Celle-ci indique que la société ABC a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société ABC excédaient de YYY le total de ses actifs. Ces événements ou situations, conjugués aux autres questions exposées dans la note X6, indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société ABC à poursuivre son exploitation. Ces questions sont traitées dans la note Y5 des états financiers résumés<sup>122</sup> ;
- la communication d'autres<sup>123</sup> questions clés de l'audit. [Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers de la période considérée<sup>124</sup>.]

[...]

---

<sup>122</sup> L'auditeur peut inclure une description supplémentaire de la manière dont il a apprécié l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, conformément à l'alinéa 33 d) de la norme ISA 570 (révisée en 202X).

<sup>123</sup> Dans les cas où il n'existe pas d'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation, il n'est pas nécessaire d'inclure le mot « autres » dans l'énoncé portant sur la communication des questions clés de l'audit.

<sup>124</sup> L'auditeur peut ajouter des explications concernant les questions clés de l'audit jugées utiles aux utilisateurs de son rapport sur les états financiers résumés.

## NOTE DE PRATIQUE INTERNATIONALE RELATIVE À L'AUDIT 1000, AUDIT D'INSTRUMENT FINANCIERS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

### Annexe

(Réf. : Para. A14)

### Exemples de contrôles relatifs aux instruments financiers

[...]

17. Les instruments financiers peuvent être exposés à des pertes susceptibles d'excéder le montant, le cas échéant, de la valeur de l'instrument financier comptabilisé dans le bilan. Par exemple, la chute soudaine du cours d'une marchandise peut forcer une entité à réaliser des pertes afin de dénouer une position à terme sur cette marchandise en raison des exigences en matière de garantie ou de marge. Dans certains cas, les l'importance des pertes potentielles peuvent indiquer l'existence d'un événement ou d'une situation susceptible de ~~est suffisante pour~~ jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'entité peut effectuer des analyses de sensibilité ou des analyses de la valeur à risque pour évaluer les incidences possibles futures sur les instruments financiers exposées à des risques de marché. Il se peut toutefois que les analyses de la valeur à risque ne tiennent pas compte de tous les risques susceptibles d'avoir une incidence sur l'entité ; les analyses de sensibilité et l'analyse de scénarios peuvent aussi avoir des limites.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Foundation for Ethics and Audit (IFEA™).

L'IAASB, l'IFEA 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.

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, aux International Standards on Assurance Engagements, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Related Services, aux International Standards on Quality Management, aux International Auditing Practice Notes, aux exposés-sondages, aux documents de consultation et aux autres publications de l'IAASB.

© Avril 2023 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de ce document afin de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires, à condition que chacune porte la mention suivante : « *Copyright © Avril 2023 International Federation of Accountants® (IFAC®). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. La permission de reproduire ce document est accordée en vue de maximiser sa diffusion et l'apport de commentaires.* »

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 Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays. L'appellation « International Foundation for Ethics and Audit » et le sigle « IFEA » sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFEA, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page Web [permissions](#) (en anglais) ou écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

L'exposé-sondage *Projet de Norme internationale d'audit 570 (révisée en 202X), Continuité de l'exploitation, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA* du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), publié en anglais par la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants – IFAC) en avril 2023, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mai 2023, 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 la traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de *Projet de Norme internationale d'audit 570 (révisée en 202X), Continuité de l'exploitation, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA* © 2023 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de *Projet de Norme internationale d'audit 570 (révisée en 202X), Continuité de l'exploitation, et projet de modifications de concordance et de modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA* © 2023 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : Proposed International Standard on Auditing 570 (Revised in 202X), Going Concern, and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs

Veuillez écrire à [permissions@ifac.org](mailto: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.



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)