

Prise de position définitive

Norme internationale
d'audit 570 (révisée en
2024), *Continuité de
l'exploitation*

et modifications de
concordance et
modifications corrélatives
apportées à d'autres Normes
internationales d'audit (ISA)

AVRIL 2025

Confirmation par le PIOB : Norme internationale d'audit 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*

Le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB) a supervisé le processus de normalisation du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) tout au long de l'élaboration de la norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation* (la norme). Les recommandations et les questions d'intérêt public, formulées par le PIOB à l'intention de l'IAASB pendant le processus de normalisation, sont publiées sur le [site Web du PIOB](#).

L'IAASB a fourni une déclaration écrite comme quoi il s'est conformé à la procédure officielle convenue et a tenu compte de l'intérêt public, en application des concepts et principes du cadre sur l'intérêt public qui caractérise le processus de normalisation (voir le site Web du PIOB¹).

Le PIOB considère que l'IAASB a respecté la procédure officielle convenue dans le cadre de l'élaboration de la norme. Il considère également que la norme tient compte de l'intérêt public, en application des concepts et principes du cadre sur l'intérêt public.

Avril 2025

¹ [Cadre sur l'intérêt public](#) (en anglais seulement)

© Avril 2025 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

La présente publication peut être téléchargée à des fins personnelles et non commerciales ou achetée par l'intermédiaire du site Web du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® — IAASB®) : www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, la traduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires, sauf quand il fait l'objet d'une utilisation individuelle et non commerciale. 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™ (IFEATM).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et de services connexes de haute 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 à travers le monde.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications 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 Conseil consultatif des parties prenantes (Stakeholder Advisory Council — SAC) 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.

SOMMAIRE

	Page
Norme ISA 570 (révisée en 2024), <i>Continuité de l'exploitation</i>	6
Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales.....	72

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570 (RÉVISÉE EN 2024), CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2026)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
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
Exigences	
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	26–28
Informations dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport	29
Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion	30–31
Caractère adéquat des informations fournies	32–33
Incidences sur le rapport de l'auditeur	34–38
Déclarations écrites	39–40
Communication avec les responsables de la gouvernance	41–42
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité	43
Documentation	44
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application de la présente norme ISA	A1–A2
Base de la continuité de l'exploitation	A3
Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation	A4
Définition	A5–A6
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A7–A32

Appréciation de l'évaluation faite par la direction	A33–A58
Évaluation des plans d'action de la direction	A59–A65
Informations disponibles après la date du rapport de l'auditeur.....	A66
Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion	A67–A72
Caractère adéquat des informations fournies	A73–A77
Incidences sur le rapport de l'auditeur	A78–A96
Déclarations écrites	A97
Communication avec les responsables de la gouvernance	A98–A101
Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité	A102–A105
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 et A2)

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. A3)

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

Responsabilités de la direction

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 exploitation¹. 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. A4)

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 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 200², 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.

¹ IAS 1 *Présentation des états financiers*, paragraphes 25 et 26.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A56 et A57.

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 15 décembre 2026.

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 ;
 - 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'expression « sont susceptibles de jeter un doute important » est utilisée pour désigner les circonstances dans lesquelles l'ampleur de l'incidence potentielle des événements ou situations relevés et la probabilité de leur survenance sont telles que, à moins que les plans d'action de la direction n'en atténuent les effets, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités et de poursuivre ses activités dans un avenir prévisible. (Réf. : par. A5 et A6)

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)³, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques, dont celles exigées au paragraphe 12, lui permettant d'obtenir des éléments probants qui lui fourniront une base appropriée pour déterminer si les événements ou situations qui ont été relevés sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces événements ou situations doivent avoir été relevés avant prise en compte des facteurs atténuants, dans les plans d'action de la direction, qui sont pertinents. (Réf. : par. A7 à A15)

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

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)⁴, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques afin d'acquérir une compréhension des éléments suivants : (Réf. : par. A9 à A15)

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 en ce qui concerne les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A16)
- 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 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. A17)

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. A18 et A20)
- e) Les raisons pour lesquelles la direction entend utiliser la base de la continuité de l'exploitation. (Réf. : par. A19 et A20)

Le système de contrôle interne de l'entité

- f) À moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité⁵, 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. A21 et A22)
- 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 importantes et les données pertinentes et appropriées pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A23 et A24)
- 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. A25)

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

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 27.

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

d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A26 à A29)

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)⁶, 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. A30 et A31)

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

15. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷, 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 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. A32)

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. Si la direction refuse de faire son évaluation, l'auditeur doit déterminer les incidences de ce fait sur l'audit. (Réf. : par. A33)
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, y compris les jugements importants sur lesquels repose l'évaluation de la direction. (Réf. : par. A34 à A36)
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. A37)

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

19. Les procédures d'audit exigées au paragraphe 17 doivent consister notamment à apprécier la méthode, les hypothèses importantes et les données que la direction a utilisées pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Pour déterminer la nature et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit tenir compte des résultats des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre. Ces procédures d'audit doivent porter sur : (Réf. : par. A35, A38 et A46)
 - a) la méthode que la direction a utilisée pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ce qui implique de déterminer : (Réf. : par. A39)
 - 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. A40)
 - ii) si les calculs, le cas échéant, ont été appliqués conformément à la méthode et s'ils sont mathématiquement exacts ; (Réf. : par. A41)

⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 27.

- b) la question de savoir si les hypothèses importantes sur lesquelles est fondée l'évaluation de la direction : (Réf. : par. A42)
 - 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) la question de savoir si les données :
 - i) sont pertinentes et fiables, (Réf. : par. A43 et A44)
 - ii) 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. A45)

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. Lorsque la direction ou l'auditeur relève de tels événements ou situations, l'auditeur doit 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. (Réf. : par. A47 à A49)

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 560⁸, 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. A50 à A53)

Refus de la direction de prolonger son évaluation

22. Si la direction refuse 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. A54 à A56)
23. Si, à la suite de l'entretien exigé au paragraphe 22, la direction refuse toujours de prolonger son évaluation, alors que l'auditeur, selon son jugement professionnel, estime nécessaire qu'elle le fasse, celui-ci doit en déterminer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A57)

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.

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

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 et lui demander d'en évaluer l'importance possible ;
 - 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. A58)
 - 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 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. A59 à A62)
- a) si la mise en œuvre de ces plans est probablement suffisante pour atténuer les effets des événements ou situations relevés ;
 - 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.
27. Lorsque les plans d'action de la direction comprennent le recours à des hypothèses importantes ou à des données, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit exigées aux alinéas 19 b) et c).

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

28. 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 obtenir des éléments probants concernant l'intention et la capacité de ces tiers ou parties liées de maintenir ou de fournir le soutien financier requis. (Réf. : par. A63 à A65)

Informations dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport

29. Si l'auditeur prend connaissance de nouvelles informations liées à l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers, il doit mettre en œuvre des procédures conformément à la norme ISA 560. (Réf. : par. A66)

Évaluation des éléments probants obtenus et conclusion

30. 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. A67)

- 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. A68 à A71)
 - 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.
31. 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. (Réf. : par. A72)

Caractère adéquat des informations fournies

Caractère adéquat des informations fournies lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative

32. 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, notamment, le cas échéant, lorsque des jugements importants sont portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative. (Réf. : par. A73 à A76)

Caractère adéquat des informations fournies lorsqu'il existe une incertitude significative

33. 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. A77)
- 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 et de poursuivre ses activités dans un avenir prévisible.

Lorsqu'il existe une incertitude significative, des informations adéquates sur la nature et les effets de l'incertitude sont nécessaires pour que :

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

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

34. 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. A78 et A79)
- a) indiquer que : (Réf. : par. A80 et A81)
 - i) dans le contexte de son audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de son opinion sur ceux-ci, l'auditeur 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) en se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur n'a relevé 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,
 - iii) les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
 - b) dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, lorsque des jugements importants sont portés par la direction pour conclure à l'absence 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 doit inclure : (Réf. : par. A82, A83 et A89)
 - i) un renvoi aux informations fournies à ce sujet, le cas échéant, dans les états financiers, (Réf. : par. A73 à A76)
 - 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. A84 à A88)

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

35. 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. A78, A79, A90 et A91)
- a) inclut un renvoi aux informations fournies à ce sujet dans les états financiers ; (Réf. : par. A73 et A77)
 - b) 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. A84 à A88)
 - 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) indique que :

- i) son opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point,
- ii) dans le contexte de son audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de son opinion sur ceux-ci, 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,
- iii) ses conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

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

36. En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A78, A79, A90 et A92)
- a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée)⁹ ;
 - 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) 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,
 - ii) indique que :
 - a. dans le contexte de son audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de son opinion sur ceux-ci, 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. ses conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de 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

37. 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'exploitation¹⁰. (Réf. : par. A93 et A94)

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

¹⁰ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 29.

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

38. Si les états financiers ont été préparés sur la base de la continuité de l'exploitation, mais que, selon le jugement professionnel de l'auditeur, l'utilisation par la direction de cette base dans la préparation des états financiers est inappropriée : (Réf. : par. A95 et A96)
- 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.

Déclarations écrites

39. L'auditeur doit demander des déclarations écrites de la direction¹¹ et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance traitant : (Réf. : par. A97)
- a) du caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers ;
 - b) du caractère approprié des méthodes, des hypothèses importantes et des données utilisées par la direction dans son évaluation de la continuité de l'exploitation et des informations y afférentes fournies, au regard du référentiel d'information financière applicable ;
 - c) du fait que l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation montre tous les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dont elle a pris connaissance et que tous ces événements ou situations, le cas échéant, ont été communiqués à l'auditeur ;
 - d) du fait que les questions concernant la continuité de l'exploitation ont été communiquées adéquatement dans les états financiers, notamment, le cas échéant, les jugements importants portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative.
40. 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, les déclarations écrites exigées au paragraphe 39 doivent également traiter des éléments suivants : (Réf. : par. A97)
- a) les plans d'action de la direction et la question de savoir si ces plans atténuent les effets des événements ou situations relevés ;
 - 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

41. L'auditeur doit informer en temps opportun les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité¹², des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A98 et A99)
42. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la

¹¹ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

¹² Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 13.

capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance : (Réf. : par. A100)

- a) en indiquant si les événements ou situations constituent une incertitude significative ;
- b) en indiquant si l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée ;
- c) en donnant 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) en traitant 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) en mentionnant, 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) en indiquant les incidences sur l'audit ou le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A101)

Signalement à une autorité compétente extérieure à l'entité

43. Lorsque l'auditeur envisage 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. A102 à A105)
- a) exigent qu'il le signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - b) établissent des responsabilités ou des droits selon lesquels il pourrait être approprié, dans les circonstances, de le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité.

Documentation

44. Pour l'application de la norme ISA 230¹³, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les jugements professionnels importants portés en ce qui concerne les éléments suivants :
- a) ses conclusions sur :
 - i) le caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers,
 - ii) l'existence ou non d'une incertitude significative ;
 - b) sa détermination du caractère adéquat des informations fournies par la direction dans les états financiers concernant la continuité de l'exploitation.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

¹³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11, A6 et A7, et annexe.

A1. En plus des questions abordées dans la présente norme ISA, la norme ISA 701¹⁴ 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, les éléments suivants constituent, par leur nature même, des questions clés de l'audit¹⁵ :

- 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 que des jugements importants ont été portés par la direction pour conclure à l'absence 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.

Cependant, dans de telles circonstances, les incidences sur le rapport de l'auditeur sont celles dont traite la présente norme ISA.

A2. Dans le cadre de l'audit des états financiers d'une entité cotée, lorsque l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative et que des jugements importants ont été portés par la direction pour conclure à l'absence d'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, la présente norme ISA exige de l'auditeur 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)

A3. 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 du secteur public (IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leurs activités¹⁶. 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

Responsabilités de la direction (Réf. : par. 3)

A4. Les circonstances dans lesquelles les états financiers sont préparés sur la base de la continuité de l'exploitation sont variées. Par exemple, selon 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

¹⁴ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁵ Norme ISA 701, paragraphe 15.

¹⁶ Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38 à 41.

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'exploitation¹⁷.

Définition (Réf. : par. 10)

- A5. 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, IAS 1 et la norme IPSAS 1 emploient le terme « incertitude significative », tandis que d'autres référentiels d'information financière utilisent l'expression « incertitude importante » dans des circonstances similaires. Selon le paragraphe 31, 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. Il se peut également 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.
- A6. Les plans d'action de la direction 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 (voir également les paragraphes 26 à 28). 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 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)

- A7. Il se peut que des événements ou situations ne jettent pas un doute important 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 relevés 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 ;

¹⁷ IAS 1, paragraphe 26.

- 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).

A8. 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, des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁸.

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)

A9. 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.

A10. Les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes aident l'auditeur à établir si

¹⁸ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 24.

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.

- A11. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁹, 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 A68 à A71).
- A12. Des exemples de procédures d'évaluation des risques qui peuvent être pertinentes sont présentés ci-après.

Exemples :

L'entité et son environnement :

- demandes d'informations 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'informations 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.

Le référentiel d'information financière applicable :

- examen des informations sur les hypothèses et jugements importants formulés par la

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 13.

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.

- A13. Pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques conformément au paragraphe 11, 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 ou d'insolvabilité).

Adaptabilité (Réf. : par. 11 et 12)

- A14. 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 sa capacité 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.

A15. 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))

A16. 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.

A17. 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))

A18. 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.

- A19. 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 si elle a relevé des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : alinéas 12 d) et e))

- A20. Dans certains pays ou territoires, il se peut que le référentiel d'information financière applicable comprenne des indications propres aux entités du secteur public concernant la continuité de l'exploitation que la direction devrait prendre en considération lorsqu'elle évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple, ces indications peuvent reconnaître la pertinence de tenir compte de la nature continue des programmes gouvernementaux pour certaines entités du secteur public et de la présomption du maintien des services publics et du financement de ces programmes.

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

- A21. 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.
- A22. 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.

- A23. Pour acquérir une compréhension de la façon dont la direction identifie la méthode, les hypothèses importantes 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.
- A24. Si la direction a changé de méthode pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation par rapport à la période précédente, l'auditeur peut se demander, par exemple, si la nouvelle méthode est plus appropriée, si elle constitue en soi une réponse à l'évolution de l'environnement de l'entité ou des circonstances ayant une incidence sur celle-ci, ou encore à des modifications touchant les exigences du référentiel d'information financière applicable ou l'environnement réglementaire, ou si la direction a une autre raison valable d'avoir fait ce changement. Si la direction n'a pas changé de méthode pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut se demander s'il est approprié d'utiliser les mêmes méthodes, hypothèses importantes et données que dans le passé compte tenu des circonstances ou de l'environnement actuels.
- A25. Les informations fournies dans les états financiers 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)

- A26. Comme il est précisé dans la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁰, 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 sa détermination de l'identification ou non d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation en fonction des nouvelles informations obtenues.

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A48.

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.

- A27. 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 risques²¹. 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.
- A28. 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, ou 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)²².

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 13)

- A29. Dans le secteur public, des responsabilités plus générales pourraient incomber à certaines entités de rendre publiques des informations allant au-delà de la préparation des états financiers, dont l'auditeur pourrait tirer des informations sur des 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 et l'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles établies par les textes légaux ou réglementaires à l'égard de ces informations. En pareil cas, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de préoccupations à l'égard de la viabilité financière à long terme d'une entité 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.

²¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

²² Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

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

- A30. 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 265²³ 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.
- A31. 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 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 fraudes²⁴.

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

- A32. 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

Demande à la direction de faire une évaluation (Réf. : par. 16)

- A33. Lorsque la direction refuse de faire une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, y compris lorsque le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet, l'auditeur peut considérer l'absence d'évaluation de la direction comme une limitation quant aux éléments probants qu'il a obtenus. Conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les effets possibles sur les états financiers de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont généralisés, l'auditeur est tenu de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

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

²³ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 26 à 28.

- A34. 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.
- A35. 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 qu'une analyse moins poussée 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, et que le processus d'évaluation des risques que suit l'entité n'a pas permis de relever des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur sa capacité à poursuivre son exploitation, la méthode, les hypothèses et les données utilisées par la direction pour procéder à son évaluation pourraient être de moindre ampleur. Toutefois, lorsque, selon le jugement professionnel de l'auditeur, la direction n'a pas fait une évaluation appropriée en fonction de la nature et des circonstances de l'entité, cela peut être l'indice d'une déficience du contrôle interne, selon la norme ISA 265.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 17)

- A36. Pour certaines entités du secteur public qui sont en mesure d'obtenir de l'aide de l'État, il se peut que l'évaluation par la direction de la continuité de l'exploitation ne soit pas toujours fondée sur des tests de solvabilité ou de liquidité et que d'autres facteurs soient plus pertinents lorsque l'auditeur évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Par exemple, l'absence de changement dans la politique des pouvoirs publics pendant la période d'évaluation peut être plus pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer si le maintien du financement est susceptible d'être obtenu pour permettre à l'entité de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités et de poursuivre ses activités dans un avenir prévisible.

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

- A37. 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.

- Des informations sur les antécédents de crédit provenant de sources externes peuvent indiquer l'existence de difficultés financières pour un ou plusieurs clients importants qui n'ont pas été prises en compte par la direction lors de l'évaluation de la recouvrabilité des soldes de comptes clients.
- 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 importantes et données utilisées dans l'évaluation de la direction (Réf. : par. 19)

A38. La méthode, les hypothèses importantes 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))

A39. La « méthode » s'entend de l'approche adoptée par la direction pour évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une méthode peut être fondée sur l'utilisation d'informations qualitatives ou quantitatives et implique l'utilisation d'hypothèses et de données ainsi que la prise en compte d'un ensemble de liens entre elles.

Exemples :

- Lorsque 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, 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 et 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.
- Lorsque les activités de l'entité 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, 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.

- A40. 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 A68 à A71).
- A41. Pour déterminer si les calculs 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 importantes (Réf. : alinéa 19 b))

- A42. Lorsqu'il apprécie les hypothèses importantes 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 les hypothèses utilisées par la direction lors de la période précédente étaient raisonnables, par exemple, en comparant les hypothèses de la période précédente aux résultats réels de l'exercice considéré ;
 - 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 qu'une modification concernant le choix des hypothèses par rapport aux périodes précédentes soit fondée ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. La modification qui ne l'est pas pourrait ne pas être raisonnable ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A68 à A71).

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))

- A43. Pour déterminer si les données sont pertinentes et fiables, l'auditeur peut notamment tenir compte des éléments suivants : les explications avancées par la direction pour justifier le choix des données, la façon dont la direction a évalué si les données sont appropriées, la source des données et si et comment l'intégrité des données a été préservée dans toutes les étapes du traitement des informations.
- A44. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il est tenu, selon la norme ISA 500²⁵, d'évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins et, selon que les circonstances l'exigent, d'obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et d'apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins.
- A45. Lorsqu'il apprécie le caractère approprié des données 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 :
- 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 ;
 - le fait qu'une modification concernant les sources de données ou les données retenues par rapport aux périodes précédentes soit fondée ou non sur un changement de circonstances ou sur de nouvelles informations. La modification qui ne l'est pas pourrait ne pas être raisonnable ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir également les paragraphes A68 à A71).

Adaptabilité (Réf. : par. 19)

- A46. La nature et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur peuvent varier selon la méthode, les hypothèses importantes et les données utilisées par la direction pour l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que la nature des événements ou situations et les circonstances s'y rattachant qui sont susceptibles de jeter un doute important sur 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

²⁵ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 9.

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 importantes :

- 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)

- A47. 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 et 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 lorsque l'événement ou la situation sont éloignés dans le temps.
- A48. 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.

- A49. 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)

- A50. 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 dispose²⁶. 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.
- A51. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et déclarent en assumer la responsabilité²⁷. Il se peut que le référentiel d'information financière applicable utilise d'autres termes pour décrire la « date d'approbation des états financiers »²⁸.
- A52. En outre, l'auditeur peut vouloir s'entretenir avec les membres de la direction, à un stade préliminaire de l'audit, de la date d'approbation des états financiers prévue afin de l'aider à se conformer à l'exigence énoncée au paragraphe 21. Pour éviter tout malentendu, l'auditeur peut également inclure dans la lettre de mission une mention selon laquelle il s'attend à ce que l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers²⁹.
- A53. Certaines entités, par exemple les entités du secteur public, qui dépendent du maintien d'un financement public n'ont généralement pas la certitude d'obtenir un financement au-delà du cycle budgétaire annuel des gouvernements. La direction a donc besoin de formuler des hypothèses sur l'obtention du maintien du financement afin que son évaluation porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers. Dans de telles circonstances, l'absence d'informations sur un changement dans la politique des pouvoirs publics peut être pertinente pour l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié de ces hypothèses.

²⁶ 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.

²⁷ Norme ISA 560, alinéa 5 b).

²⁸ Par exemple, IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* utilise le terme « date de l'autorisation de publication des états financiers » en indiquant que cette date variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers.

²⁹ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe A24.

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

- A54. Le refus de la direction 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.
- A55. 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.
- A56. Le degré de détail et la formalité du processus suivi par la direction afin de prolonger son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation pour qu'elle porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers peuvent varier d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction peut préparer une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, étayée par une analyse détaillée, plus fréquemment dans le cadre de son suivi continu. Dans d'autres entités, la direction peut mettre à jour son évaluation en remplaçant la date de clôture par la date d'approbation des états financiers de façon plus informelle. Comme il est expliqué au paragraphe A35, il se peut qu'une analyse moins poussée de la direction à l'appui de son évaluation n'empêche pas l'auditeur de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation.
- A57. Si 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 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)³⁰. 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 prolonger son évaluation comme une limitation quant aux éléments probants qu'il a obtenus. Conformément à la norme ISA 705 (révisée), lorsque les incidences éventuelles, sur les états financiers, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont généralisées, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion.

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

- A58. Les paragraphes 20, A27, A30, A31 et A66 décrivent des circonstances dans lesquelles il pourrait

³⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 37.

être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction de réviser son évaluation.

Évaluation des plans d'action de la direction (Réf. : par. 26 à 28)

A59. 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.

A60. La nature et l'étendue des éléments probants à obtenir au sujet des intentions et de la capacité de la direction relèvent du jugement professionnel. 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 ;
- évaluer les réponses aux 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 ;
- évaluer les réponses aux demandes d'informations auprès de la direction ou des responsables de la gouvernance à l'égard des éléments probants obtenus de sources internes et externes à l'entité ;
- 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 ;

- évaluer la cohérence entre les hypothèses importantes utilisées dans les plans de la direction et celles utilisées dans d'autres estimations comptables ou les hypothèses connexes utilisées dans d'autres secteurs d'activité de l'entité ;
- 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 ;
- lorsque les informations financières prospectives sont pertinentes, 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.

A61. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut envisager de demander une confirmation externe³¹ 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 la date d'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.

³¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphe 19.

A62. 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 sur les facilités de crédit, y compris les explications avancées pour justifier leur réticence à confirmer par écrit que les facilités de crédit seront renouvelées et la question de savoir si ces explications sont adaptées aux circonstances propres à l'entité. 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 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.

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

Intention (Réf. : par. 28)

A63. 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 autre³² 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. 28)

A64. 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, ou l'auditeur des états financiers d'une partie liée dans

³² Norme ISA 505, *Confirmations externes*, alinéa 6 a).

le cadre d'un audit de groupe, 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 ;
- 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. 28)

A65. 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 au moyen d'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. 29)

A66. 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-ci³³. 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. 30 et 31)

A67. 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).

³³ Norme ISA 560, paragraphes 10 à 13.

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : alinéa 30 a))

- A68. 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.
- A69. 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, les hypothèses ou les données utilisées aient fait l'objet de modifications qui ne sont pas motivées par des raisons claires et valables. En revanche, il se peut que, d'une période à l'autre, la direction n'ait pas apporté de modifications à la méthode, aux hypothèses ou aux données malgré d'importants changements dans la conjoncture économique ou lorsque d'autres circonstances indiquent qu'une modification peut être nécessaire.
- 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.

- A70. 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'audit³⁴, 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)³⁵.
- A71. 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

³⁴ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphes A133 à A136.

³⁵ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 11.

que les procédures qu'il a mises en œuvre pour y répondre demeurent appropriées³⁶. 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.

Conclusion sur l'existence ou non d'une incertitude significative (Réf. : par. 31)

A72. 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 31 dépend de son évaluation des plans d'action de la direction, conformément aux paragraphes 26 à 28. Par exemple, il existe une incertitude significative lorsque, en se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur conclut que :

- la mise en œuvre de ces plans ne sera probablement pas suffisante pour atténuer les effets des événements ou situations relevés ;
- il se peut que les plans de la direction ne soient pas réalisables dans les circonstances ;
- il se peut que la direction n'ait pas l'intention ou la capacité de mener des actions particulières ;
- il se peut que des tiers ou des parties liées, y compris le propriétaire-dirigeant de l'entité, n'aient pas l'intention ou la capacité de fournir le soutien financier requis.

Lorsqu'il existe une incertitude significative, l'auditeur est tenu de déterminer si les états financiers fournissent les informations requises par le paragraphe 33.

Caractère adéquat des informations fournies

Caractère adéquat des informations fournies lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative (Réf. : par. 32 et sous-alinéa 34 b)i))

A73. 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.

Exemple :

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

³⁶ Norme ISA 240, paragraphe 25.

d'incertitude significative. Par exemple, en réponse à la baisse de la demande client et aux incertitudes causées par la conjoncture économique générale, la direction pourrait avoir entamé une stratégie de redressement qui semble s'avérer fructueuse (par exemple, réduction des coûts, optimisation des flux de trésorerie et préservation des liquidités pour soutenir la capacité de l'entité à réaliser ses actifs et à régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités, et à poursuivre ses activités dans un avenir prévisible). Toutefois, pour conclure à l'absence d'incertitude significative, la direction a eu à porter des jugements importants dans l'estimation des incidences et de l'échéancier des flux de trésorerie futurs.

- A74. 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 fidèle³⁷.
- A75. Lorsque la direction a à porter des jugements importants pour conclure à l'absence d'incertitude significative, en application du paragraphe 32, l'auditeur peut considérer comme nécessaire, selon les faits et circonstances, que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci donnent une image fidèle (dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle) ou ne soient pas trompeurs (dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité), selon le cas. Il peut être nécessaire de fournir des informations supplémentaires, par exemple, lorsque le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune obligation d'information expresse à l'égard de ces circonstances.
- A76. Selon la norme ISA 705 (révisée)³⁸, 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 lorsqu'il existe une incertitude significative (Réf. : par. 33 et alinéa 35 a))

- A77. Le paragraphe 33 exige de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent des points énoncés dans ce paragraphe. 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 33, 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 et les plans d'action de la direction pour y faire face ;
 - les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

³⁷ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 14.

³⁸ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 6 et A7.

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.

Incidences sur le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 34 à 38)

- A78. 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 IFRS de comptabilité constituent le référentiel d'information financière applicable. Si un référentiel d'information financière applicable autre que les Normes IFRS de comptabilité 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.
- A79. Les paragraphes 34 à 36 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, comme des renvois aux endroits où sont décrites 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. L'annexe de la norme ISA 700 (révisée)³⁹ contient des exemples de libellés à employer afin de décrire ces responsabilités dans 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 (Réf. : par. 34)

- A80. 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 34 a).
- A81. 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.
- A82. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires imposent à l'auditeur de fournir les informations exigées à l'alinéa 34 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.
- A83. 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 professionnel de l'auditeur, fondamentales

³⁹ Norme ISA 700 (révisée), paragraphes 34 et 39.

pour 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 34 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 34 b)ii) et alinéa 35 b))

A84. 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, y compris l'évaluation des plans d'action de la direction ;
- 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.

A85. 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.

A86. 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 ;
- 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.
- A87. 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.
- A88. 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 au sujet 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'inclure 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 événements ou situations ont été traités.
- A89. 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 états financiers fournissent des informations adéquates concernant les jugements importants ayant mené la direction à conclure qu'il n'existe 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.

Utilisation appropriée de la base de la continuité de l'exploitation dans les cas où il existe une incertitude significative (Réf. : par. 35 et 36)

- A90. 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. 35)

A91. 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. 36)

A92. 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. 37)

A93. 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. La norme ISA 705 (révisée) fournit des indications à ce sujet⁴⁰.

A94. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'exigent, le paragraphe 37 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)⁴¹, 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. 38)

A95. Si les états financiers ont été préparés sur la base de la continuité de l'exploitation, mais que selon le jugement professionnel de l'auditeur, l'utilisation par la direction de cette base dans la préparation des états financiers est inappropriée, l'exigence du paragraphe 38 selon laquelle

⁴⁰ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 10.

⁴¹ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 19.

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.

- A96. 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 ils 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)⁴², 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. 39 et 40)

- A97. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières en plus de celles exigées aux paragraphes 39 et 40. 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 A63, peut tout de même demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites quant à la validité de la confirmation écrite.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41 et 42)

- A98. Selon la norme ISA 260 (révisée)⁴³, 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 atténuants, dans les plans d'action de la direction, qui sont importants pour surmonter les effets défavorables des événements ou situations).

- A99. La compréhension de 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, que l'auditeur est tenu d'acquiescer conformément à l'alinéa 12 f), peut également fournir une base utile pour encourager une communication bilatérale efficace entre celui-ci et les responsables de la gouvernance.

⁴² Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴³ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A49.

A100. La communication avec les responsables de la gouvernance au sujet de l'appréciation par l'auditeur de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation 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 ;
- 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 A30, A32 et A35).

A101. 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. 43)

A102. Lorsque l'auditeur envisage 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 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. En outre,

l'auditeur peut être tenu, en vertu de textes légaux ou réglementaires ou de règles de déontologie pertinentes, d'envisager le moment auquel il fera ce signalement avant de délivrer son rapport.

Exemple :

Dans certains pays ou territoires, des exigences légales prévoient un système ou une procédure d'alerte qui oblige l'auditeur à signaler rapidement à une autorité de surveillance l'existence d'une incertitude significative pour qu'une autorité compétente extérieure à l'entité puisse investiguer sur la situation et prendre des mesures. La procédure d'alerte peut inclure le signalement à une autorité de surveillance au moment précis où l'auditeur a relevé 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.

A103. 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 A102), mais qu'ils⁴⁴ 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. En pareil cas, l'auditeur peut également décider de s'entretenir de la question avec les responsables de la gouvernance.

Exemples :

- 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.
- Les règles de déontologie pertinentes peuvent exiger de l'auditeur qu'il détermine s'il est nécessaire de prendre des mesures additionnelles dans l'intérêt public, notamment le signalement de la question à une autorité compétente extérieure à l'entité, même s'il n'existe aucune obligation légale ou réglementaire à ce sujet⁴⁵.

A104. 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) ;
- le fait que le signalement serve ou non l'intérêt public ;
- le caractère adéquat et la rapidité des mesures prises par la direction et, s'il y a lieu, les responsables de la gouvernance, pour corriger ou atténuer la situation.

⁴⁴ Par exemple, l'alinéa R114.3 a) 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 114.3 A1 b)iv) du Code de l'IESBA explique qu'il existe un devoir professionnel ou un droit professionnel de divulguer de tels renseignements pour se conformer aux normes techniques et professionnelles.

⁴⁵ Voir, par exemple, les paragraphes R360.19 à R360.26 du Code de l'IESBA.

A105. 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.

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 jugements importants portés par la direction pour conclure à l'absence 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 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 (c’est-à-dire que la norme ISA 600⁴⁶ (révisée) ne s’applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l’International Accounting Standards Board (IASB) (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.
- 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.

⁴⁶

Norme ISA 600 (révisée), *Audits d’états financiers de groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* – Considérations particulières.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁴⁷

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁴⁸

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de 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).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

financiers⁴⁹

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

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]

⁴⁹ 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.

⁵⁰ 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 lorsqu’il n’existe aucune incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers au sujet des jugements importants portés par la direction pour conclure à l’absence d’incertitude significative 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 (c’est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l’IASB (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 jugements importants qu’elle a portés pour conclure à l’absence 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, et ces informations sont adéquates.**
- **L’auditeur a choisi de fournir de l’information supplémentaire pour compléter les déclarations exigées conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024) en faisant des renvois aux sections où sont décrites les responsabilités qui incombent respectivement à la direction et à l’auditeur en ce qui a trait à la continuité de l’exploitation.**
- **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 financiers⁵¹

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁵²

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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 l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les incertitudes auxquelles la société fait face, les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation 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 2024).]

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.

⁵¹ 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.

⁵² Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Nos responsabilités et les responsabilités de la direction en ce qui concerne la continuité de l'exploitation sont décrites dans les sections correspondantes du présent rapport.

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 les jugements importants qui ont mené la direction à conclure à l'absence 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 dont il est fait état dans la section « 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.]

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 financiers⁵³

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)⁵⁴.]

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]

⁵³ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁵⁴ 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.

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

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 (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l'IASB (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 financiers⁵⁵

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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 attirons 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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de 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 »]

⁵⁵

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.

[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 financiers⁵⁶

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).]⁵⁷

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]

⁵⁶ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁵⁷ 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 (c’est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l’IASB (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 financiers⁵⁸

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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 attirons 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.

[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 2024).]

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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Questions clés de l'audit

⁵⁸

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.

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 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.]

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 financiers⁵⁹

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)⁶⁰.]

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]

⁵⁹ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁶⁰ 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 (c’est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l’IASB (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 financiers⁶¹

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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

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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de 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 »]

⁶¹

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.

[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 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 la question décrite dans les sections « Fondement de l'opinion avec réserve » et « 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.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁶²

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)⁶³.]

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]

⁶² Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁶³ 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 (c’est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique pas).**
- **Les états financiers sont préparés par la direction de l’entité conformément aux Normes IFRS de comptabilité publiées par l’IASB (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 financiers⁶⁴

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 IFRS de comptabilité publiées par l'International Accounting Standards Board.

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 au(x) / 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

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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne peuvent être considérées comme une garantie de 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 »]

⁶⁴

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.

[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 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 financiers⁶⁵

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)⁶⁶.]

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]

⁶⁵ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations appropriées dans le contexte juridique du pays.

⁶⁶ 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 PAR SUITE DE LA PUBLICATION DE LA NORME ISA 570 (RÉVISÉE EN 2024)

À noter : Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres Normes internationales d'audit (ISA) conséquemment à l'approbation de la norme ISA 570 (révisée en 2024). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 570 (révisée en 2024). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes ISA sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes ISA faisant l'objet des modifications ; il convient donc de se reporter à ces normes.

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

A56. 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 550¹ pour de plus amples précisions ;
- la non-conformité à des textes légaux ou réglementaires. Voir la norme ISA 250 (révisée)² 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 2024)³ pour de plus amples précisions.

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

[...]

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

¹ Norme ISA 550, *Parties liées*.

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

³ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

[...]

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*⁴ (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 200⁵ 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 qui oblige l'auditeur à communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport conformément à la norme ISA 701⁶ ;~~
- 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) ;
- 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 informations⁷, 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 ;

⁴ 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.

⁵ Norme ISA 200, paragraphes 3 à 9.

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

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

- 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 ;
- du fait que l'auditeur s'attend à recevoir de la direction une évaluation de la continuité de l'exploitation qui porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers⁸ ;
- des exigences selon lesquelles l'auditeur est tenu de décrire dans son rapport 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 2024)⁹ ;
- de l'exigence qui oblige l'auditeur à communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport conformément à la norme ISA 701¹⁰.

[...]

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 une conclusion, 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 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 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 ;

[...]

Nous réaliserons notre audit en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance¹¹] [reconnaît / reconnaissent] et [comprend / comprennent] que les responsabilités suivantes [lui / leur] incombent :

- a) [...]
- b) [...]
- c) la responsabilité de nous fournir¹² :

⁸ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 21.

⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), sous-alinéa 34 b)ii) et alinéa 35 b).

¹⁰ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹¹ Utiliser l'appellation appropriée à la situation.

¹² Voir le paragraphe A24 pour d'autres exemples de points relatifs aux responsabilités de la direction que l'auditeur peut inclure dans la lettre de mission.

- i) un accès à toutes les informations dont [elle a / ils ont] connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;
- ii) les informations additionnelles que nous pourrions [lui / leur] demander aux fins de notre audit, notamment une évaluation de la continuité de l'exploitation qui porte sur une période d'au moins 12 mois à compter de la date d'approbation des états financiers ;
- iii) un accès sans restriction aux personnes, à l'intérieur de l'entité, auprès de qui il faut, selon nous, obtenir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance] de nous confirmer par écrit certaines déclarations qui nous auront été faites dans le cadre de notre audit.

[...]

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 ;
- 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'exploitation¹³ ;
- 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 ;

¹³ Norme ISA 570 (révisée en 2024), Continuité de l'exploitation.

- 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 701¹⁴ 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.

[...]

Annexe

(Réf. : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 10 à 12
- Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 41
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 45 à 48
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 30
- Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 24
- Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12
- Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 38
- Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 28 à 30
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 15
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 39
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 28
- Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 44
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 59
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 36 et 37
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe 25

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

[...]

Exigences

[...]

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

¹⁴ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

[...]

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité

29. Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit déterminer si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes : (Réf. : par. A28 à A34)
- a) exigent qu'il la signale à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - b) établissent des responsabilités ou des droits selon lesquels ~~lesquelles~~ il pourrait être approprié, selon les circonstances, de le signaler à une autorité compétente extérieure à l'entité.

[...]

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 exploitation¹⁵. 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.

[...]

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

[...]

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité à une autorité compétente extérieure à l'entité (Réf. : par. 29)

- A28. La communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :
- a) cette communication est exigée par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes (voir le paragraphe A29) ;

¹⁵ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

b) l'auditeur a déterminé que cette communication est une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité conformément aux règles de déontologie pertinentes (voir le paragraphe A30) ;

c) les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes accordent le droit à l'auditeur de procéder à cette communication (voir le paragraphe A31).

[...]

A31. Même si les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes ne prévoient pas d'exigences relatives à la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité, ils peuvent accorder le droit à l'auditeur de signaler ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité. Par exemple, des textes légaux ou réglementaires peuvent accorder le droit à l'auditeur des états financiers d'institutions financières de s'entretenir de certains points, comme les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, avec une autorité de surveillance.

[...]

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 ;
- réticence de la direction à faire ou à pousser plus loin, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁶.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation de l'étendue des travaux et conduire l'auditeur à exprimer une opinion modifiée¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 42 e).

¹⁷ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

[...]

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 ISA 705 (révisée)¹⁸ ;
 - 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 2024)¹⁹ ;
 - des questions clés de l'audit sont communiquées, conformément à la norme ISA 701²⁰ ;
 - 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)²¹, 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)²².

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 1²³ 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 les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité des 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

¹⁸ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 30.

¹⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, alinéa 42 f) 25-d).

²⁰ Norme ISA 701, paragraphe 17.

²¹ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

²² Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, alinéa 18 a).

²³ Norme ISQM 1, *Gestion de la qualité des cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*.

- Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9
- 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 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 41 et 42 25.
- 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 fraudes²⁴. 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 sont fournies dans les normes ISA suivantes :

- la norme ISA 540 (révisée)²⁵, pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée en 2024)²⁶, pour la continuité de l'exploitation ;

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 12 à 27.

²⁵ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

²⁶ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

- la norme ISA 600 (révisée)²⁷, 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 ;
- 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 capacité²⁸.

[...]

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

²⁷ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

²⁸ Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphe s-A25 19-20.

assertions qui sont susceptibles d'être affectées 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~~ donne 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 la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation²⁹ ;
- 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.

[...]

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 en 2019)³⁰), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570 (révisée en 2024)³¹), des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour obtenir des éléments

²⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 32 et 33.

³⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³¹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

probants (par exemple, la norme ISA 520³²), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200³³ et 330³⁴).

[...]

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

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)³⁵ 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 2024)³⁶, 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 financiers³⁷

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

³² Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

³³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

³⁴ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

³⁵ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

³⁶ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

³⁷ 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*³⁸

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 2024), 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 financiers³⁹

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

³⁸ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

³⁹ 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.

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁴⁰

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 2024)⁴¹ 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 avoir à prendre en considération les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit⁴², notamment la nécessité de remettre en question le caractère approprié des jugements portés par la direction pour l'établissement des estimations comptables.

⁴⁰ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁴¹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

⁴² Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphes A68 à A71.

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)⁴³.

[...]

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

⁴³ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 11.

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 les concernant 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 2024), *Continuité de l'exploitation*, ~~paragraphes 39 et 40 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 ISA et d'autres 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 2024)⁴⁴ 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

⁴⁴ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

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 550⁴⁵, 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 2024)⁴⁶, des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation 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. A45)

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 2024), 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 701⁴⁷, 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 consolidés⁴⁸

Opinion avec réserve

[...]

⁴⁵ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 17.

⁴⁶ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

⁴⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴⁸ 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*⁴⁹

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 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 ;

⁴⁹ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

- 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. ~~S'il y a lieu, l'~~L'auditeur doit faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)⁵⁰.

[...]

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. A46 à A49)

- 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 exploitation⁵¹, 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 est appropriée. (Réf. : par. A49)

[...]

39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A51)

- a) [...]
- b) [...]

⁵⁰ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 34 à 38-21 à 23.

⁵¹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphe 2.

- i) [...]
- ii) [...]
- iii) [...]
- iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation de l'application par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ~~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 l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son 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. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation,

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 si on y trouve au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A71 et A72)
- 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 :
 - i) en outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où émanent les règles de déontologie pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA ;
 - ii) lorsque les règles de déontologie pertinentes exigent de l'auditeur qu'il rende public le fait qu'il s'est conformé aux règles d'indépendance propres aux audits d'états financiers de certaines entités, la déclaration doit indiquer que l'auditeur est indépendant de l'entité conformément à ces règles d'indépendance ;
 - f) ~~s'il y a lieu, section qui tient compte des obligations en matière de rapport des paragraphes 34 et 35 et de l'alinéa 36 c) du paragraphe 22 de la norme ISA 570 (révisée en 2024)~~ 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) 23~~ de la norme ISA 570 (révisée en 2024) 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 ISA⁵² et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Réf. : par. A73 à A76)
 - 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

⁵² Norme ISA 701, paragraphes 11 à 16.

- 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. A51 à A54)
 - 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 ;
 - 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 2024), 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 financiers⁵³

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

Continuité de l'exploitation

⁵³

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.

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁵⁴

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Questions clés de l'audit

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers²

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS³, ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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'utiliser d'appliquer la base de la continuité de l'exploitation ~~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 des états financiers

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ~~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 les états financiers consolidés 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 ;

⁵⁴ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

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 2024), 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 consolidés⁵⁵

Opinion

[...]

Fondement de l’opinion

[...]

Continuité de l’exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l’exploitation⁵⁶

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu’aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants obtenus jusqu’à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Questions clés de l’audit

[...]

⁵⁵ 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.

⁵⁶ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l’exploitation » du rapport de l’auditeur.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés⁶

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers consolidés conformément aux IFRS⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers consolidés, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité de l'exploitation et d'~~appliquer d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation~~~~le principe comptable de continuité d'exploitation~~, sauf si la direction a l'intention de liquider le groupe 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 du groupe.

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

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction ~~de la base de la continuité de l'exploitation~~~~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 du groupe 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 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 le groupe à cesser son exploitation ;

[...]

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 2024), 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

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁵⁷

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 »]

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁹

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux IFRS¹⁰, ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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 d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation~~ ~~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.

[...]

⁵⁷ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

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 2024), 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l’exploitation*⁵⁸

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu’aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s’appuient sur les éléments probants obtenus jusqu’à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 »]

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l’égard des états financiers¹¹

⁵⁸ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l’exploitation » du rapport de l’auditeur.

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément à la Loi XYZ du pays X¹², ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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 d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation 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 des états financiers

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ~~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 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 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 :
 - a) 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 ;
 - b) 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)⁵⁹ ;
 - c) ne remplace pas l'obligation de faire rapport conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)⁶⁰ ; ~~lorsqu'une incertitude significative existe relativement à des événements ou~~

⁵⁹ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁶⁰ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 34 à 38-22 ~~et 23~~.

~~situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;~~

- d) 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. Les éléments suivants constituent, par leur nature même, des questions clés de l'audit : une question donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705 (révisée), ou conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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 ou lorsque la direction a porté des jugements importants pour conclure à l'absence d'incertitude significative, selon la norme ISA 570 (révisée), 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 :
- a) faire rapport sur ce type de question conformément aux normes ISA applicables ;
 - 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 à la section « Continuité de l'exploitation ». ~~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)

[...]

- A6. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, conformément à la norme ISA 705 (révisée), l'inclusion d'une description de la question clé de l'audit ayant donné lieu à l'expression d'une opinion modifiée dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») favorise la compréhension des utilisateurs visés et facilite l'identification des circonstances en cause. Il convient donc de communiquer cette question séparément des autres questions clés de l'audit décrites dans la section « Questions clés de l'audit » afin de lui donner une importance appropriée dans le rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 15). Les exemples fournis en annexe de la norme ISA 705 (révisée) illustrent la manière dont le libellé d'introduction de la section « Questions clés de l'audit » doit être adapté lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable et que d'autres questions clés de l'audit sont communiquées dans le rapport de l'auditeur. Le paragraphe A58 de la présente norme ISA traite de la façon dont le libellé de la section « Questions clés de l'audit » doit être formulé lorsque l'auditeur détermine qu'il n'y a aucune autre question clé de l'audit à

communiquer dans son rapport outre les questions traitées dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou la section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

[...]

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, ~~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 (révisée), 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 (révisée) 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 atténuants⁶¹.~~

[...]

Façon dont la question a été traitée dans le cadre de l'audit (Réf. : alinéa 13 b))

[...]

Forme et contenu de la section « Questions clés de l'audit » dans les autres cas (Réf. : par. 16)

[...]

- A58. L'exemple de libellé qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'existe aucune question clé de l'audit à communiquer :

Questions clés de l'audit

⁶¹ — Norme ISA 570 (révisée), paragraphe A3.

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

[...]

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, dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », 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 section portant sur :
- a) sur les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701⁶² ;
 - b) la continuité de l'exploitation conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)⁶³ ;

⁶² Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11 à 13.

⁶³ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 34.

- c) l'incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)⁶⁴ ;
- d) ~~ni de section sur~~ les autres informations conformément à la norme ISA 720 (révisée)^{65,66}. (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 2024)⁶⁷, 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 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

⁶⁴ Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphes 35 et 36.

⁶⁵ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11 à 13.

⁶⁶ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe A54.

⁶⁷ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

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)⁶⁸ 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 2024), 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 financiers⁶⁹

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

⁶⁸ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

⁶⁹ 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.

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁷⁰

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 2024), 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 consolidés⁷¹

Opinion défavorable

[...]

Fondement de l'opinion défavorable

⁷⁰ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁷¹ 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.

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁷²

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 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 2024), 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 consolidés⁷³

Opinion avec réserve

⁷² Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁷³ 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.

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁷⁴

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 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).

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁷⁵

Impossibilité d'exprimer une opinion

[...]

⁷⁴ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁷⁵ 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.

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).

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁷⁶

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

⁷⁶ 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.

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.

[...]

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 2024)⁷⁷ et la norme ISA 720 (révisée)⁷⁸ 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 rapport⁷⁹ ;
 - application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable qui a une incidence significative sur les états financiers ;

⁷⁷ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

⁷⁸ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

⁷⁹ Norme ISA 560, paragraphe 6.

- 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 ;
 - 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 2024)⁸⁰ ~~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 réglementaires⁸¹, l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section ~~exposant le fondement de l'opinion~~ « Continuité de l'exploitation » ou « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » 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

[...]

Annexe 3

(Réf. : par. A17)

⁸⁰ Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphes 34 à 38-22 et 23.

⁸¹ 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*.

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)⁸² 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 2024), 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 financiers⁸³

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁸⁴

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

⁸² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

⁸³ 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.

⁸⁴ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Observations⁸⁵

[...]

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 2024), 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 financiers⁸⁶

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁸⁷

⁸⁵ 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.

⁸⁶ 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.

⁸⁷ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Observations – Conséquences d'un incendie

[...]

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)⁸⁸ 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 2024)⁸⁹, 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]

Rapport sur l'audit des états financiers⁹⁰

⁸⁸ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

⁸⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation.*

⁹⁰ 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.

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*⁹¹

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁹²

[...]

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 2024), 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]

⁹¹ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁹² 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.

Rapport sur l'audit des états financiers⁹³

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁹⁴

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁹⁵

[...]

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 2024), 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]

⁹³ 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.

⁹⁴ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

⁹⁵ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

Rapport sur l'audit des états financiers⁹⁶

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁹⁷

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 2024), 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]

⁹⁶ 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.

⁹⁷ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Rapport sur l'audit des états financiers⁹⁸

Opinion avec réserve

[...]

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation⁹⁹

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers¹⁰⁰

[...]

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

⁹⁸ 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.

⁹⁹ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹⁰⁰ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

comme les écarts d'acquisition (goodwills) ou l'appréciation portée par la direction sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁰¹.

[...]

Annexe 2

(Réf. : par. 21, 22 et A53)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant en ce qui concerne les autres informations

[...]

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 (la norme ISA 600 (révisée)¹⁰² 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 2024)¹⁰³, 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 701¹⁰⁴.

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹⁰⁵

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

¹⁰¹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

¹⁰² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — Considérations particulières.

¹⁰³ Norme ISA 570 (révisée en 2024), ~~*Continuité de l'exploitation*~~.

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹⁰⁶

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Questions clés de l'audit¹⁰⁷

[...]

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, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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 financiers¹⁰⁸

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

¹⁰⁶ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹⁰⁷ La section « Questions clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

¹⁰⁸ 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹⁰⁹

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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

[...]

¹⁰⁹ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Continuité de l'exploitation

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹¹⁰

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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 financiers¹¹¹

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

¹¹⁰ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹¹¹ 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹¹²

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

[...]

Questions clés de l'audit

[...]

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 (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 2024), 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]

[...]

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

¹¹² Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Continuité de l'exploitation

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹¹³

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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]

[...]

Opinion avec réserve

[...]

¹¹³ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Fondement de l'opinion avec réserve

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation¹¹⁴

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 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 le problème à l'origine de son opinion défavorable sur les états financiers consolidés 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, conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), 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]

¹¹⁴ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

Opinion défavorable

[...]

Fondement de l'opinion défavorable

[...]

Continuité de l'exploitation

Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation¹¹⁵

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 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)¹¹⁶, ISA 570 (révisée en 2024)¹¹⁷, ISA 720 (révisée)¹¹⁸ et ISA 706 (révisée)¹¹⁹).

Application de la norme ISA 700 (révisée) à la délivrance d'un rapport sur des états financiers à usage particulier

¹¹⁵ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹¹⁶ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹¹⁷ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*.

¹¹⁸ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

¹¹⁹ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

[...]

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 ~~le principe comptable de continuité d'exploitation~~ la base de la continuité de l'exploitation est pertinente (~~le principe comptable de continuité d'exploitation~~ la base de la continuité de l'exploitation n'est pas pertinente, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays)¹²⁰. 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 direction¹²¹ concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de ce dernier¹²² selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée en 2024) s'applique dans les circonstances de la mission.

[...]

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 2024), 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.

[...]

¹²⁰ Norme ISA 570 (révisée en 2024), paragraphe 2.

¹²¹ Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

¹²² Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

Continuité de l'exploitation

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹²³

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 financiers¹²⁴

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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 d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation~~ ~~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.

¹²³ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹²⁴ 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.

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 des états financiers

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation ~~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 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.

[...]

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 2024), 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

*Aucune incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation*¹²⁵

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à 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 financiers¹²⁶

La direction est responsable de la préparation des états financiers conformément aux règles fiscales du pays X, ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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 d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation 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 des états financiers

¹²⁵ Ce sous-titre additionnel peut aider les utilisateurs visés à mieux comprendre la nature des questions traitées dans la section « Continuité de l'exploitation » du rapport de l'auditeur.

¹²⁶ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation~~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 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.

[...]

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 2024), 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

[...]

Observations — Référentiel comptable

Nous attirons l'attention sur la note Y ~~X~~ 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.

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note ~~6-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 6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note 6, 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 2024).]

Comme il est indiqué à la note X-6, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note X-6, 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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

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

[...]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers⁵

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z6, ainsi que du 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.

Lors de la préparation des états financiers, 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'utiliser la base de la continuité de l'exploitation~~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 des états financiers

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation~~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 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 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)¹²⁷ ;
- b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)¹²⁸ ;
- c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)¹²⁹ ;
- d) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701¹³⁰ ;
- e) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹³¹ ,

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

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

¹²⁷ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹²⁸ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹²⁹ Norme ISA 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, paragraphes 35 et 36-22.

¹³⁰ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

¹³¹ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, sous-alinéa 22 e)ii).

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 2024) 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 240¹³², la norme ISA 550¹³³ et la norme ISA 570 (révisée en 2024) 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~~utilisation ~~incorrecte du principe comptable de continuité d'exploitation 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 2024), ISA 720 (révisée) et ISA 706 (révisée)).

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 direction¹³⁴ concernant la continuité de l'exploitation. Il faudra peut-être aussi adapter, dans le rapport de l'auditeur, la description des responsabilités de ce dernier¹³⁵, selon la façon dont la norme ISA 570 (révisée en 2024) s'applique dans les circonstances de la mission.

[...]

¹³² Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

¹³³ Norme ISA 550, *Parties liées*.

¹³⁴ Norme ISA 700 (révisée), alinéa 34 b) et paragraphe A48.

¹³⁵ Norme ISA 700 (révisée), sous-alinéa 39 b)iv).

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 2024), 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.

[...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

[...]

Fondement de l'opinion

[...]

Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note ~~6-X~~ 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 ~~X-6~~, cet événement ou situation, conjugué aux autres questions exposées dans la note ~~X-6~~, 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.

Dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi qu'aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, 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.

Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport et ne constituent pas une garantie quant à la capacité de la société à poursuivre son exploitation.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier¹³⁶

[...]

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de l'état financier conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, 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 d'utiliser la base de la continuité de l'exploitation du 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 de l'état financier

[...]

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 tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction de la base de la continuité de l'exploitation~~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 ;

[...]

¹³⁶

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 particuliers¹³⁷.

[...]

- 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 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

[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.

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard de l'état financier¹³⁸

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.

¹³⁷ 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.

¹³⁸ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

~~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.

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 société¹³⁹ ;
- ~~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.

[...]

¹³⁹

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 particuliers¹⁴⁰.

[...]

- 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 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 tableau¹⁴¹

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

¹⁴⁰ 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.

¹⁴¹ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

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.

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 l'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 société¹⁴² ;
- ~~• 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 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 ;~~
- 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, d'une part, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance et, d'autre part, ou les mesures prises pour éliminer les menaces, ou les sauvegardes mises en place, le cas échéant.

[...]

¹⁴² Cette phrase serait modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'ajouter 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)¹⁴³ ;
- b) un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (révisée)¹⁴⁴ ;
- c) une section « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024)¹⁴⁵ ;
- d) une section « Continuité de l'exploitation », conformément à la norme ISA 570 (révisée en 2024), lorsque des jugements importants sont portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁴⁶ ;
- e) la communication des questions clés de l'audit, conformément à la norme ISA 701¹⁴⁷ ;
- f) un énoncé décrivant une anomalie significative non corrigée présente dans les autres informations, conformément à la norme ISA 720 (révisée)¹⁴⁸ ;

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 « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ou une section « Continuité de l'exploitation » qui indique les jugements importants portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative, 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 « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation » ou de la section « Continuité de l'exploitation » qui indique les jugements

¹⁴³ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁴⁴ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁴⁵ Norme ISA 570 (révisée en 2024), ~~Continuité de l'exploitation~~, paragraphes ~~35 et 36-22~~.

¹⁴⁶ Norme ISA 570 (révisée en 2024), alinéa 34 b).

¹⁴⁷ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁴⁸ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

- importants portés par la direction pour conclure à l'absence d'incertitude significative, 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 audités¹⁴⁹.

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 attire l'attention sur la note 6-X des états financiers audités. Celle-ci indique que la société ABC a subi une perte

¹⁴⁹

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 35 et 36 22 de la norme ISA 570 (révisée en 2024).

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 X-6, 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 Y 5-des états financiers résumés¹⁵⁰ ;

- la communication d'autres¹⁵¹ 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 considérée¹⁵².]

[...]

NOTE DE PRATIQUE INTERNATIONALE RELATIVE À L'AUDIT 1000, AUDIT D'INSTRUMENTS FINANCIERS — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

[...]

Annexe

(Réf. : par. 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 exposés 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.

[...]

¹⁵⁰ 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 35 b) de la norme ISA 570 (révisée en 2024).

¹⁵¹ 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.

¹⁵² 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.

L'IFAC est titulaire des droits d'auteur se rattachant aux International Standards on Auditing, à l'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, aux International Standards on Review Engagements, aux International Standards on Sustainability Assurance, aux International Standards on Assurance 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.

L'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board® – IAASB®) et la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants® – IFAC®) déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Sustainability Assurance », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Management », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISA for LCE », « ISRE », « ISSA », « ISAE », « 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.

La présente prise de position définitive, « Norme internationale d'audit 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres Normes internationales d'audit (ISA) », de l'IAASB, publiée en anglais par l'IFAC en avril 2025, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mai 2025, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit a été examiné par l'IFAC, et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement — Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*. La version approuvée des Normes internationales d'audit 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 la prise de position définitive « Norme internationale d'audit 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres Normes internationales d'audit (ISA) » © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Texte français de la prise de position définitive « Norme internationale d'audit 570 (révisée en 2024), *Continuité de l'exploitation*, et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres Normes internationales d'audit (ISA) » © 2025 IFAC. Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 570 (Revised 2024), Going Concern, Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards on Auditing (ISAs)*

Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®