

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

Norme ISA 570 (Révisée), Continuité d'exploitation

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570 (REVISEE)**CONTINUITÉ D'EXPLOITATION**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Principe comptable de continuité d'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
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	10 – 11
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	12 – 14
Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	15
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés	16
Conclusions de l'auditeur	17-20
Incidences sur le rapport de l'auditeur	21 – 24
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	25
Retard important dans l'approbation des états financiers	26
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente norme ISA	A1
Principe comptable de continuité d'exploitation.....	A2
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	A3 – A7
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	A8 – A13
Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	A14 – A15
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés	A16 – A20
Conclusions de l'auditeur.....	A21 – A25

Incidences sur le rapport de l'auditeur A26 – A35

Annexe: Exemples de rapports de l'auditeur traitant de la continuité d'exploitation

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers en ce qui concerne la continuité d'exploitation et des incidences sur son rapport d'audit. (Voir par. A1)

Principe comptable de continuité d'exploitation

2. Les états financiers établis sur un principe comptable de continuité d'exploitation sont préparés selon l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité de son exploitation et poursuivra son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Des états financiers à usage particulier peuvent, ou non, être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinente (par exemple, le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinente pour certains états financiers établis dans certains pays pour des raisons fiscales). Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A2)

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

3. Certains référentiels comptables contiennent une disposition 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 concernant la continuité d'exploitation. Par exemple, la Norme Comptable Internationale (*International Accounting Standard, IAS*) 1, exige de la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹. Les dispositions détaillées concernant la responsabilité de la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et les informations y relatives à fournir dans les états financiers peuvent également être fixées par la loi ou la réglementation.
4. Dans d'autres référentiels comptables, il peut n'y avoir aucune disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, quand le principe comptable de continuité d'exploitation est un principe fondamental pour l'établissement des états financiers, ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 2, l'établissement des états financiers requiert de la

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

direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation même si le référentiel comptable ne prévoit aucune disposition explicite à ce titre.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique l'exercice d'un jugement, à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui, par nature, sont incertains. Les facteurs suivants sont pertinents dans l'exercice de ce jugement :
 - Le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition est d'autant plus élevé qu'un événement ou une condition, ou l'issue d'un événement, sont éloignés dans le temps. Pour cette raison, la plupart des référentiels comptables qui imposent une évaluation explicite de la direction précisent la période pour laquelle il lui est demandé de 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 des facteurs extérieurs ont une incidence sur celle-ci, sont des éléments qui influent sur le jugement que l'on peut raisonnablement porter sur l'issue d'événements ou de conditions ;
 - Tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où il est exercé. Des événements postérieurs peuvent conduire à un résultat qui ne concorde pas avec les jugements qu'il était raisonnable de porter à l'époque où ils ont été exercés.

Responsabilité de l'auditeur

6. Les obligations de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et à tirer une conclusion sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation utilisé par la direction lors de l'établissement des états financiers, et de conclure, en se fondant sur les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces obligations existent même si le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers ne comporte 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. Toutefois, ainsi qu'il est décrit dans la Norme ISA 200², les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs. En conséquence, l'absence d'une quelconque mention, dans le rapport de l'auditeur, d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphes A53-A54.

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 est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et de tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'établissement des états financiers ;
 - (b) Tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
 - (c) D'émettre un rapport conforme à la présente norme ISA.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

10. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315 (Révisée)³, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Voir par. A3 – A6)
- (a) Dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'action pour y faire face ; ou
 - (b) Dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 5.

11. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A7)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A8 – A10 ; A12 – A13)
13. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable, ou de la loi ou de la réglementation si celle-ci prescrit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre une période inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, telle que cette date est définie par la Norme ISA 560⁴, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur une période d'au moins douze mois à compter de cette date. (Voir par. A11–A13)
14. Lorsqu'il apprécie l'évaluation de la direction, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

15. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A14 – A15)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative »), en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par. A16)

⁴ Norme ISA 560, *Evènements postérieurs à la clôture*, paragraphe 5(a).

- (a) De demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;
- (b) D'apprécier les plans **d'action** de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances; (Voir par. A17)
- (c) Dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action de la direction : (Voir par. A18 – A19)
 - (i) D'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir les prévisions ; et
 - (ii) De déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;
- (d) De déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;
- (e) De demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans **d'action** et le caractère réalisable de tels plans. (Voir par. A20)

Conclusions de l'auditeur

17. L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers.
18. À partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour : (Voir par. A21-A22)
 - (a) Assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou
 - (b) Assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

19. Si l'auditeur conclut que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par la direction est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Voir Par A22-A23)
- (a) Fournissent des informations adéquates concernant les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et
 - (b) Indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

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

20. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, mais que l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a recueillis, qu'il n'existe aucune incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou conditions. (Voir par. A24–A25)

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation

21. Si les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Voir par. A26–A27)

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

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

22. Si une information pertinente sur l'incertitude significative est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport d'audit doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » qui : (Voir par. A28-A31, A34)

- (a) Attire l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 19 ; et
- (b) Précise que ces événements ou conditions indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

Absence d'information adéquate sur l'incertitude significative dans les états financiers

23. Si une information adéquate sur l'incertitude significative n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A32-A34)
- (a) Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵; et
 - (b) Indiquer dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ou « Fondement de l'opinion défavorable » de son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que les états financiers ne présentent pas ce point de façon adéquate.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter

24. Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit. (Voir par. A35)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

25. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁶, l'auditeur doit leur communiquer les événements ou les conditions identifiés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants :
- (a) Le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ;
 - (b) Le caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers ;
 - (c) La pertinence des informations y relatives fournies dans les états financiers ; et
 - (d) Le cas échéant, les incidences sur le rapport de l'auditeur.

⁵ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁶ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

Retard important dans l'approbation des états financiers

26. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liés à l'évaluation de continuité d'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions relatives à l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 18.

Modalités d'application et autres informations explicatives

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

- A1. La Norme ISA 701⁷ traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer des points clés de l'audit dans son rapport. La présente norme reconnaît que, lorsque la Norme ISA 701 s'applique, les points se rapportant à la continuité d'exploitation peuvent être considérés comme des points clés de l'audit, et précise qu'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature, un point clé de l'audit⁸.

Principe comptable de continuité d'exploitation (Voir par. 2)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A2. L'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation concerne également les entités du secteur public. Par exemple, la Norme Comptable Internationale applicable au secteur public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leur exploitation⁹. Les risques liés à la continuité d'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, provenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien du gouvernement peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation. Les événements et les conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation dans le secteur public peuvent inclure des situations dans lesquelles l'entité du secteur public manque de financement pour poursuivre ses activités ou lorsque des décisions politiques sont prises qui affectent les services rendus par celle-ci.

⁷ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁸ Norme ISA 701, paragraphes 15 et A41.

⁹ Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38-41.

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Voir par. 10)

A3. La liste ci-après donne des exemples d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette liste n'est pas exhaustive, pas plus que l'existence d'un ou de plusieurs des éléments cités ne signifie dans tous les cas qu'il existe une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- Capitaux propres ou fonds de roulement négatif ;
- Emprunts à échéance fixe approchant leur terme sans possibilités réalistes d'extension ou de remboursement ; ou recours excessif à des emprunts à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications d'un retrait du soutien financier par les créanciers ;
- Etats financiers historiques ou prévisionnels montrant des flux de trésorerie d'exploitation négatifs ;
- Ratios-clés financiers défavorables ;
- Perte d'exploitation significative ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer les flux de trésorerie ;
- Arriérés ou cessation de distribution de dividendes ;
- Incapacité à régler les créanciers à l'échéance ;
- Incapacité à respecter les conditions des contrats de prêts ;
- Changement dans l'attitude des fournisseurs refusant un crédit au profit de livraisons contre remboursement ;
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- Intentions de la direction de mettre l'entité en liquidation ou de cesser ses activités ;
- Départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement ;
- Perte d'un marché important, d'un (de) client(s) clé(s), d'une franchise, d'une licence ou d'un (de) fournisseur(s) principal (aux) ;
- Troubles sociaux ;
- Pénuries de matières premières essentielles ;

- Emergence d'un concurrent avec un succès très marqué.

Autres indicateurs :

- Non-respect d'obligations relatives au capital ou d'autres obligations légales ou réglementaires, comme des obligations en matière de solvabilité ou de liquidité pour des établissements financiers ;
- Procédures judiciaires ou administratives en cours à l'encontre de l'entité qui peuvent, si elles aboutissent, engendrer des dommages financiers auxquels l'entité ne pourra probablement pas faire face ;
- Changements dans la loi ou la réglementation, ou dans la politique gouvernementale, risquant d'avoir un impact défavorable sur l'entité ;
- Sinistres non assurés ou insuffisamment assurés lors de leur survenance.

L'importance de tels événements ou de telles conditions peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne soit pas en mesure de rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans d'action de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement de la dette ou une augmentation de capital. De la même façon, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

- A4. Les procédures d'évaluation des risques requises au paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation a de fortes chances d'être une question importante pour l'audit et à déterminer son incidence sur la planification de celui-ci. Ces procédures permettent aussi d'avoir des entretiens avec la direction davantage en temps voulu, y compris une discussion sur les plans d'action de la direction et sur la résolution de toute question touchant à la continuité d'exploitation.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 10)

- A5. La taille d'une entité peut affecter sa capacité à faire face à des conditions défavorables. Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement pour exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de ressources pour soutenir l'activité.
- A6. Des conditions touchant particulièrement les petites entités comprennent le risque que les banques et autres établissements prêteurs puissent cesser leur soutien à l'entité, de même que la perte d'un fournisseur principal, d'un client majeur, d'un membre clé du personnel, ou du droit à exercer sous licence, sous franchise ou autre agrément légal.

Rester attentif tout au long de l'audit à des éléments probants sur des événements ou sur des conditions (Voir par. 11)

- A7. La Norme ISA 315 (Révisée) requiert de l'auditeur de réviser son évaluation des risques et de modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées

lorsqu'un élément probant supplémentaire qui affecte son évaluation est recueilli au cours de l'audit¹⁰. Lorsque des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation se révèlent après que l'auditeur a effectué son évaluation des risques, outre la mise en œuvre des procédures prévues au paragraphe 16, une révision de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être nécessaire. L'existence de tels événements ou de telles conditions peut aussi affecter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur réalise en réponse aux risques évalués. La Norme ISA 330¹¹ définit les diligences requises et les modalités d'application sur cette question.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Évaluation de la direction et analyse la justifiant et évaluation de l'auditeur (Voir par. 12)

- A8. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un facteur déterminant dans l'examen par l'auditeur de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.
- A9. Il n'appartient pas à l'auditeur de compenser l'absence d'analyse par la direction. Dans certaines situations, cependant, l'absence d'analyse détaillée par la direction venant appuyer son évaluation peut ne pas empêcher l'auditeur de déterminer si l'application par celle-ci du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée en la circonstance. Par exemple, lorsqu'il existe un historique d'activités bénéficiaires et que l'entité a accès sans difficulté au financement, la direction peut procéder à une évaluation sans analyse détaillée. Dans ce cas, l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié de l'évaluation de la direction peut être faite sans réaliser de procédures détaillées d'évaluation si les autres procédures d'audit qu'il a mises en œuvre sont suffisantes pour lui permettre de déterminer si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers est appropriée en la circonstance.
- A10. Dans d'autres situations, l'appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, telle que requise par le paragraphe 12, peut inclure une évaluation du processus suivi par la direction pour réaliser sa propre évaluation, des hypothèses sur lesquelles cette évaluation est fondée et des plans d'action de la direction ainsi que l'examen du caractère réalisable de ces plans d'actions en la circonstance.

¹⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

¹¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

Période prise en compte par la direction pour son évaluation (Voir par. 13)

A11. La plupart des référentiels comptables exigeant une évaluation explicite de la direction précisent la période durant laquelle cette dernière est tenue de prendre en considération toutes les informations disponibles¹².

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 12 – 13)

A12. Dans bon nombre de situations, la direction des petites entités peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées. Néanmoins, conformément aux diligences requises par la présente Norme ISA, il est nécessaire pour l'auditeur d'apprécier l'évaluation de la direction concernant la capacité de celle-ci à poursuivre son exploitation. Dans des petites entités, il peut être approprié de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité à moyen et long terme, sous réserve que les assertions de la direction puissent être corroborées par des éléments les justifiant et ne soient pas incohérentes avec la connaissance que l'auditeur a de l'entité. En conséquence, les diligences requises au paragraphe 13, exigeant de l'auditeur de demander à la direction d'étendre son évaluation peuvent, par exemple, être satisfaites par des entretiens, des investigations ou par la revue de la documentation venant en support de cette assertion, par exemple, des commandes reçues pour des prestations futures, en appréciant leur faisabilité ou si elles sont confirmées.

A13. Le soutien financier permanent apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent un facteur important dans les petites entités pour la poursuite de leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Par exemple, la poursuite de l'exploitation d'une petite entité en difficulté financière peut dépendre de l'octroi d'un prêt à l'entité par le propriétaire-dirigeant pour garantir les banques ou d'autres créanciers, ou d'hypothèques prises sur les biens personnels de celui-ci pour garantir un prêt consenti à l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur peut recueillir des éléments justifiant du prêt octroyé par le propriétaire-dirigeant ou de la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire accordé par le propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut apprécier la capacité de ce dernier à assurer le soutien financier ainsi accordé. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention du propriétaire-dirigeant ou sa compréhension de ceux-ci.

¹² Par exemple, la Norme IAS 1 définit cette période comme étant au moins de, sans être limitée à, douze mois à compter de la fin de la période de reporting.

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation (Voir par. 15)

A14. Ainsi qu'il est requis par le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à la possibilité qu'il puisse exister des événements connus, prévus ou autres, ou des conditions qui surviendront postérieurement à la période retenue par la direction dans son évaluation qui peuvent remettre en cause le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation appliquée par celle-ci dans l'établissement des états financiers. Dès lors que le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle se produira l'événement ou la condition s'étale dans le temps, seuls les problèmes importants touchant à la continuité d'exploitation liés à des événements ou conditions projetés dans le futur, seront pris en considération pour que l'auditeur décide de prendre des mesures complémentaires. Si de tels événements ou de telles conditions sont identifiés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'apprécier l'importance potentielle de l'événement ou de la condition pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans ces situations, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.

A15. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre une quelconque autre procédure d'audit pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 13, sera de douze mois au moins à compter de la date des états financiers.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés (Voir par. 16)

A16. Les procédures d'audit qui répondent aux diligences requises décrites dans le paragraphe 16 peuvent inclure :

- L'analyse et la discussion avec la direction des flux de trésorerie, des projections de résultats et autres projections pertinentes ;
- L'analyse et la discussion avec l'entité des derniers états financiers intercalaires disponibles ;
- La lecture des termes des emprunts obligataires et des conventions de prêts afin de déterminer si l'un quelconque des termes n'a pas été respecté ;
- La lecture des procès-verbaux des réunions d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et des réunions pertinentes d'autres comités pour y rechercher la mention de difficultés financières ;
- Des demandes d'informations auprès du conseil juridique de l'entité concernant l'existence de litiges ou de réclamations et l'examen du caractère raisonnable de

l'appréciation portée par la direction sur leur issue et leurs conséquences financières ;

- La confirmation de l'existence, de la légalité et de la possibilité de respecter des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers visant à fournir des soutiens financiers ou à les maintenir, et l'appréciation de la capacité financière de ces parties ou de ces tiers à accorder un financement supplémentaire ;
- L'évaluation des mesures envisagées par l'entité pour faire face aux commandes de clients non honorées ;
- La mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture visant à identifier ceux qui viennent atténuer le problème ou affecter la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- La confirmation de l'existence, des termes et de l'adéquation des facilités de crédit ;
- L'obtention et la revue des rapports résultant d'actions réglementaires ;
- L'examen du caractère adéquat de la justification de toute cession d'actifs planifiée.

Appréciation des plans d'action de la direction (Voir par. 16(b))

A17. L'appréciation des plans d'action de la direction peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci pour justifier ces plans, y compris par exemple ceux visant à céder des actifs, à emprunter ou restructurer la dette, à réduire ou retarder des investissements, ou à augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Voir par. 16(c))

A18. Outre les procédures requises au paragraphe 16(c), l'auditeur peut comparer :

- Les informations financières prévisionnelles pour les périodes précédentes récentes avec les réalisations pour ces mêmes périodes ; et
- Les informations financières prévisionnelles pour la période en cours avec les résultats déjà atteints.

A19. Lorsque les hypothèses retenues par la direction s'appuient sur le maintien d'un soutien financier par des tiers, que celui-ci résulte de prêts en garantie octroyés à l'entité, d'engagements de maintien du soutien financier ou d'octroi de fonds supplémentaires, ou de garanties données, et que ce soutien est essentiel à l'entité pour la poursuite de son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur de s'interroger sur la nécessité d'obtenir une confirmation écrite de ces tiers (y compris des termes et conditions) et de recueillir des éléments montrant leur capacité à fournir un tel soutien.

Déclarations écrites (Voir par. 16 (e))

A20. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières qui vont au-delà de celles requises au paragraphe 16 afin d'étayer les éléments probants recueillis concernant les plans d'action de la direction par rapport à son évaluation de la continuité d'exploitation et de la faisabilité de ces plans.

Conclusions de l'auditeur

Incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Voir par. 18)

A21. La terminologie "incertitude significative" est utilisée dans la norme IAS 1 dans la description des incertitudes liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui doivent être mentionnés dans les états financiers. Dans d'autres référentiels comptables, la terminologie « incertitude importante » est utilisée dans des circonstances similaires.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

A22. Le paragraphe 18 explique qu'il existe une incertitude significative lorsque l'ampleur de l'incidence potentielle des événements ou conditions et la probabilité de leur survenance sont telles que des informations appropriées sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement (dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère) ou ne soient pas trompeurs (dans le cas d'un référentiel reposant sur le concept de conformité). En application du paragraphe 18, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, quelle que soit la définition donnée dans le référentiel comptable applicable d'une incertitude significative.

A23. Le paragraphe 19 requiert de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent des points énoncés dans ce paragraphe. Outre cette exigence, l'auditeur est également tenu de déterminer si les informations qui doivent être fournies relatives à une incertitude significative, comme le prescrit le référentiel comptable applicable, sont adéquates. Certains référentiels comptables peuvent comporter des obligations d'information qui s'ajoutent aux points énoncés au paragraphe 19 et qui concernent notamment :

- L'évaluation faite par la direction de l'importance des événements ou conditions touchant la capacité de l'entité à respecter ses obligations; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Certains référentiels comptables peuvent fournir des modalités d'application complémentaires relatives aux éléments à prendre en compte par la direction sur les informations à fournir concernant l'ampleur de l'incidence potentielle des principaux événements ou conditions, la probabilité et l'échéance de leur survenance.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Voir par. 20)

A24. Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, le paragraphe 20 requiert de l'auditeur qu'il évalue si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Certains référentiels comptables peuvent traiter des informations à fournir sur :

- Les principaux événements ou conditions;
- L'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou conditions en ce qui concerne la capacité de l'entité à respecter ses obligations;
- Les plans de la direction qui atténuent l'incidence de ces événements ou conditions; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A25. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère sont présentés sincèrement, il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la forme et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes y afférentes, représentent les opérations et événements sous-jacents de manière propre à être présentés sincèrement¹³. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci soient présentés sincèrement. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'auditeur identifie des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il conclut, en se fondant sur les éléments probants recueillis, à l'absence d'incertitude significative, et que le référentiel comptable applicable ne requiert pas explicitement d'informations à fournir sur ces circonstances.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation (Voir par. 21)

A26. Lorsque les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application par la direction de ce principe n'est pas appropriée, les exigences du paragraphe 21, qui requièrent de l'auditeur d'exprimer une opinion défavorable, s'appliquent, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère

¹³ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 14.

inapproprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.

A27. Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas appropriée en la circonstance, la direction peut avoir l'obligation, ou décider, d'établir les états financiers sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut être en mesure d'auditer ces états financiers sous réserve qu'il puisse conclure que l'autre base utilisée est acceptable selon un référentiel comptable applicable en la circonstance. Il peut être en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, sous réserve qu'une information adéquate soit fournie dans ceux-ci sur la base selon laquelle les comptes ont été établis, mais peut alors considérer approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation en application de la norme ISA 706 (Révisée)¹⁴ dans son rapport d'audit pour attirer l'attention des utilisateurs sur cette base alternative et les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation mais existence d'une incertitude significative (Voir par. 22–23)

A28. L'identification d'une incertitude significative est un point important pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'inclusion d'une section distincte précédée d'un sous-titre faisant ressortir qu'il existe une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point.

A29. L'annexe de la présente Norme ISA fournit des exemples de mentions que doit comporter le rapport de l'auditeur sur des états financiers lorsque les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel comptable applicable. Si un référentiel comptable applicable autre que les IFRS est utilisé, il peut être nécessaire de modifier les exemples de mentions présentés dans l'annexe de la présente Norme ISA, afin que, compte tenu des circonstances, l'application de cet autre référentiel comptable y soit reflétée.

A30. Le paragraphe 22 énonce les informations que doit comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir des informations complémentaires pour compléter les mentions requises pour expliquer, par exemple :

- Le fait que l'existence d'une incertitude significative est un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs¹⁵; ou
- La manière dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par. A1)

¹⁴ Norme ISA 706 (Révisée), Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.

¹⁵ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphe A2.

Communication d'informations pertinentes sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir par. 22)

A31. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente Norme ISA illustre un rapport de l'auditeur lorsque ce dernier a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative, et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates. L'annexe de la Norme ISA 700 (Révisée) contient également des exemples de formulations pouvant être utilisés pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport d'audit les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui concerne la continuité d'exploitation.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir par. 23)

A32. Les exemples 2 et 3 fournis dans l'annexe de la présente Norme ISA sont des illustrations de rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation, en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers.

A33. 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, plutôt que d'inclure dans son rapport les mentions requises au paragraphe 22. La Norme ISA 705 (Révisée) fournit des modalités d'application à ce sujet¹⁶.

Communications avec les autorités de régulation (Voir Par. 22-23)

A34. Lorsqu'il considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit une mention au sujet de points se rapportant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur d'une entité réglementée peut être tenu de communiquer avec les autorités de régulation, de contrôle et de tutelle appropriées.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter (Voir par. 24)

A35. Dans certaines situations, l'auditeur peut considérer nécessaire de demander à la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter. Si la direction refuse, l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur peut être appropriée, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation retenue

¹⁶ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 10.

pour l'établissement des états financiers, tels que des éléments probants sur l'existence des plans d'action que la direction aurait mis en place, ou sur l'existence de facteurs venant réduire le risque de non-continuité d'exploitation.

Exemples de rapports de l'auditeur traitant de la continuité d'exploitation (*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur a conclu 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 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsqu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹⁷ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210¹⁸.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions 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.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués 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 surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹⁷ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

¹⁸ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹⁹

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

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

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les 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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 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, ces événements ou conditions, conjugués aux autres points exposés dans la note 6, indiquent 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.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

¹⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²⁰

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée)²¹.]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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 émis 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]

²⁰ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

²¹ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser 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 comportant une opinion avec réserve lorsqu’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

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l’auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s’applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l’entité conformément aux IFRS (il s’agit d’un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d’audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les règles d’éthique qui s’appliquent à l’audit sont celles qui encadrent l’audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l’auditeur a conclu qu’il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l’entité à poursuivre son exploitation. La note y y afférente aux 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’ampleur ni de la disponibilité d’un refinancement et la situation n’y est pas décrite 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 ne sont pas adéquates. 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 n’ont pas de caractère diffus.
- Les points clés de l’audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L’auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d’audit et le point à l’origine de l’opinion avec réserve sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l’établissement des états financiers.
- Outre l’audit des états financiers, l’auditeur a d’autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²²

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve de l'insuffisance de l'information fournie dont il est fait état dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme il est indiqué à la note yy, 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 sur ce point.

Nous avons effectué notre audit selon les 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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 6 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion avec réserve qui impacte également l'autre information.]

Points clés de l'audit

²² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²³

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).²⁴]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).²⁴]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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 émis 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]

²³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²⁴ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur contenant une opinion défavorable lorsqu'il existe une incertitude significative et qu'aucune information sur cette incertitude n'est fournie dans les états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De plus, la société envisage de se déclarer en faillite. 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 à caractère diffus.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points 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 d'audit et le point à l'origine de l'opinion défavorable sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²⁵

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales 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 présentent pas sincèrement (*ou ne donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Les accords de financement conclus par la Société sont échus et le solde des montants dus était exigible le 31 décembre 20X1. La Société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution et envisage de se déclarer en faillite. 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 sur ce point.

Nous avons effectué notre audit selon les 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 relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 7 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 7 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion défavorable qui impacte également l'autre information.]

²⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée)²⁷.]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]

²⁶ Ou tout autre terme appropriés selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²⁷ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser 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.