Prise de position définitive
2015

Norme internationale d'audit (ISA)

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

Élaborée par : International Auditing and Assurance Standards Board™

Traduite par : CPA Comptables professionnels agréés Canada

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 élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications applicables par l'ensemble des professionnels comptables selon un processus de normalisation auquel prennent aussi part le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, chargé de faire valoir l'intérêt général dans l'élaboration des normes et des indications.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession à l'échelle mondiale.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Copyright © 2015 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la page 33.

Numéro ISBN : 978-1-60815-201-8.

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

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes 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

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes 10-11

Appréciation de l'évaluation faite par la direction 12-14

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction 15

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés 16

Conclusions de l'auditeur 17-20

Incidences sur le rapport de l'auditeur 21-24

Communication avec les responsables de la gouvernance 25

Retard important dans l'approbation des états financiers 26

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISA A1

Principe comptable de continuité d'exploitation A2

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes A3-A7

Appréciation de l'évaluation faite par la direction A8-A13

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction A14-A15

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés A16-A20

Conclusions de l'auditeur A21-A25

Incidences sur le rapport de l'auditeur A26-A35

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

La Norme internationale d'audit (ISA) 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

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. (Réf. : par. A1)

Principe comptable de continuité d'exploitation

2. Les états financiers préparés selon le principe comptable de continuité d'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 selon le principe comptable de continuité d'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 le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinent (le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays). Lorsqu'il est justifié d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. (Réf. : par. A2)

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

3. Certains référentiels d'information financière contiennent une exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir relativement à la continuité de l'exploitation. Par exemple, la Norme internationale d'information financière IAS 1 exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation[1]. 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.

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 le principe comptable de continuité d'exploitation constitue, ainsi que l'explique le paragraphe 2, un principe de base de la préparation des états financiers, la préparation des états financiers exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même lorsque le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet.

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

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 leur 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 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 quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'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 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 n'impose pas explicitement à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

7. Comme l'indique toutefois la norme ISA 200[2], les effets possibles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prévoir de tels événements ou situations futurs. Par conséquent, l'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit d'une incertitude significative 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

[2] Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes A51 et A52.

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2016.

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

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

10. Lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315 (révisée)[3], l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Réf. : par. A3 à A6)

    a) lorsque la direction a effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle de cette évaluation et déterminer si elle a relevé des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans l'affirmative, quels sont ses plans pour y faire face;

    b) lorsque la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et lui demander s'il existe des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

[3] Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 5.

11. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. 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. (Réf. : par. A8 à A10, A12 et 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 la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément à tout texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue. 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 de clôture, selon la définition donnée dans la norme ISA 560[4], l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A11 à A13)

14. Lors de son appréciation de l'évaluation de la direction, l'auditeur doit examiner si cette évaluation tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit.

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

15. L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A14 et A15)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés

16. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou situations 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 considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A16)

    a) à 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;

[4] Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéa 5 a).

b) à évaluer les plans d'action établis par la direction par rapport à son évaluation de la continuité de l'exploitation, et à déterminer si la mise en œuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation et si les plans sont réalisables dans les circonstances; (Réf. : par. A17)

c) lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction, (Réf. : par. A18 et A19)

   i) à évaluer la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions,

   ii) à déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions;

d) à examiner si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation;

e) à demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans. (Réf. : par. A20)

Conclusions de l'auditeur

17. L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

18. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur doit conclure à l'existence ou non, selon son jugement, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la probabilité de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, des informations appropriées sur la nature et les incidences de l'incertitude sont nécessaires pour que : (Réf. : par. A21)

   a) dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle;

   b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

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

19. Lorsque l'auditeur conclut que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Réf. : par. A22 et A23)

    a) donnent 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 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.

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

20. Dans le cas où l'auditeur relève des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a obtenus, à l'absence d'incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou situations. (Réf. : par. A24 et A25)

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation

21. Si les états financiers ont été préparés selon 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 dans les états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Réf. : par. A26 et 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 des informations adéquates sur l'incertitude significative sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport doit inclure une section distincte intitulée «Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation» qui : (Réf. : par. A28 à A31 et A34)

a) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question au paragraphe 19;

b) 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 et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

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

23. En l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A32 à A34)

a) exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée)[5];

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 susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que celle-ci n'a pas été communiquée adéquatement dans les états financiers.

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation

24. Si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de prolonger celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit en considérer les incidences sur son rapport. (Réf. : par. A35)

Communication avec les responsables de la gouvernance

25. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité[6], des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment indiquer :

a) si les événements ou situations constituent une incertitude significative;

b) si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers est appropriée;

c) si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates;

d) les incidences sur le rapport de l'auditeur, le cas échéant.

[5] Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*
[6] Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 13.

Retard important dans l'approbation des états financiers

26. En cas de délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers par la direction ou par les responsables de la gouvernance, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du retard. S'il pense que le retard peut être imputable à des événements ou situations liés à l'évaluation de la continuité de l'exploitation par la direction, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, et considérer l'incidence que cela peut avoir sur sa conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative, selon les indications du paragraphe 18.

***

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

A1. La norme ISA 701[7] traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer les questions clés de l'audit dans son rapport. La présente norme tient compte du fait que, lorsque la norme ISA 701 s'applique, les questions se rapportant à la continuité de l'exploitation peuvent être considérées comme des questions clés de l'audit, et précise qu'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature, une question clé de l'audit[8].

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

Considérations propres aux entités du secteur public

A2. L'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation est également pertinente dans le cas des entités du secteur public. Par exemple, la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leurs activités[9]. 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.

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. 10)

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

[8] Norme ISA 701, paragraphes 15 et A41.

[9] IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38 à 41.

A3. Des exemples d'événements ou de situations qui, pris isolément 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, et la présence d'un ou de plusieurs de ces indicateurs n'implique pas nécessairement l'existence d'une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- capitaux propres ou fonds de roulement négatifs;
- emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme;
- indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers;
- flux de trésorerie d'exploitation négatifs ressortant des états financiers historiques ou prévisionnels;
- ratios clés financiers 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;
- incapacité de se conformer 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 pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités;
- départ de cadres dirigeants clés sans remplacement;
- perte d'un marché important, d'un ou de plusieurs clients clés, 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 :

- non-conformité 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;

- procédures judiciaires ou procédures engagées par les autorités de réglementation en cours 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;
- survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances.

L'importance de tels événements ou situations peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait 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 une augmentation du capital. De façon similaire, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

A4. Les procédures d'évaluation des risques exigées par le paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par la direction est susceptible de constituer un problème important, ainsi que l'incidence de l'application de ce principe sur la planification de l'audit. Ces procédures permettent également d'avoir plus rapidement des entretiens avec la direction, notamment en ce qui concerne ses plans ainsi que la résolution de tout problème de continuité de l'exploitation qui aurait pu être relevé.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 10)

A5. La taille d'une entité peut influer 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.

A6. 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.

Obligation de rester attentif tout au long de la mission aux éléments probants concernant certains événements ou certaines situations (Réf. : par. 11)

A7. La norme ISA 315 (révisée) exige que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues lorsque sont recueillis, au cours de l'audit, des éléments probants additionnels qui ont une incidence sur son évaluation des risques[10]. Si, après avoir procédé à son évaluation des risques, l'auditeur relève des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute

[10] Norme ISA 315 (révisée), paragraphe 31.

important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il se peut qu'il ait à réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives en plus de mettre en œuvre les procédures dont il est question au paragraphe 16. L'existence de tels événements ou situations peut également influer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires prévues en réponse à l'évaluation des risques. La norme ISA 330[11] définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Évaluation et analyse sous-jacente de la direction, et appréciation par l'auditeur (Réf. : par. 12)

A8. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un élément essentiel dans l'appréciation 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 remédier à l'absence d'analyse de la part de la direction. Dans certains cas, il se peut toutefois que l'absence d'analyse détaillée 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'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation. Par exemple, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'elle a facilement accès à des ressources financières, la direction peut procéder à son évaluation sans faire d'analyse détaillée. En pareil cas, l'auditeur peut procéder à son appréciation du caractère approprié de l'évaluation de la direction sans mettre en œuvre des procédures poussées lorsque ses autres procédures d'audit sont suffisantes pour lui permettre de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers.

A10. Dans d'autres cas, l'appréciation de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, selon les exigences du paragraphe 12, peut comporter une appréciation de la démarche suivie par la direction pour faire son évaluation, des hypothèses sur lesquelles repose cette évaluation ainsi que des plans d'action de la direction pour l'avenir, ainsi que de la faisabilité ou non de ces plans dans les circonstances.

Période sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 13)

A11. La plupart des référentiels d'information financière qui obligent explicitement la direction à procéder à une évaluation précisent la période pour laquelle la direction est tenue de prendre en considération toute l'information disponible[12].

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 12 et 13)

A12. Il arrive souvent que la direction d'une petite entité n'ait pas préparé une évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et qu'elle s'appuie plutôt sur sa connaissance approfondie de l'entreprise et sur les perspectives d'avenir

[11] Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

[12] Par exemple, selon IAS 1, cette période devrait être d'au moins douze mois à compter de la date de clôture, mais peut être supérieure à douze mois.

attendues. Néanmoins, conformément aux exigences de la présente norme ISA, il est nécessaire que l'auditeur apprécie l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans le cas des petites entités, il peut y avoir lieu de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité sur le moyen et le long terme, à la condition que les affirmations de la direction puissent être corroborées par des éléments probants documentaires suffisants, et qu'elles ne soient pas incompatibles avec la compréhension de l'entité que possède l'auditeur. L'auditeur peut donc s'acquitter de l'obligation que lui impose le paragraphe 13 de demander à la direction de prolonger son évaluation par des entretiens, des demandes d'informations et l'inspection de la documentation à l'appui, par exemple les commandes reçues pour des prestations futures, évaluées quant à leur faisabilité ou autrement étayées.

A13. Le soutien financier apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent important pour la capacité des petites entités à poursuivre leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est en grande partie financée par un prêt du propriétaire-dirigeant, 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 du fait que le propriétaire-dirigeant accepte qu'un prêt qu'il a consenti à l'entité prenne rang après les créances des banques ou d'autres créanciers, ou encore du fait qu'il facilite l'octroi d'un prêt à l'entité en acceptant de le garantir en constituant une sûreté sur ses biens personnels. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut recueillir 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 peut évaluer 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 termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention ou l'accord du propriétaire-dirigeant.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 15)

A14. Ainsi que l'exige le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à l'existence possible d'événements connus, prévus ou non, ou de situations qui surviendront postérieurement à la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction qui pourraient remettre en cause le caractère approprié de l'application par celle-ci du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers. Le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement ou la situation sont éloignés dans le temps; ainsi, lorsque l'auditeur prend en considération des événements ou situations plus éloignés dans le temps, seules les indications de problèmes de continuité de l'exploitation qui sont importantes l'amènent à envisager de prendre des mesures additionnelles. Lorsque de tels événements ou situations sont relevés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'évaluer l'importance possible de l'événement ou de la situation par rapport à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans de telles circonstances, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.

A15. 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 relever 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 précisé au paragraphe 13, sera de 12 mois au moins à compter de la date de clôture.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés (Réf. : par. 16)

A16. Les procédures d'audit qui sont pertinentes par rapport aux exigences du paragraphe 16 peuvent comprendre les suivantes :

- analyse et discussion avec la direction des prévisions de flux de trésorerie et de résultats ainsi que des autres prévisions pertinentes;
- analyse et discussion des derniers états financiers intermédiaires de l'entité qui sont disponibles;
- lecture des conditions des emprunts obligataires et des conventions de prêt afin de déterminer tout manquement à ces conditions;
- lecture 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;
- 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;
- confirmation de l'existence, de la légalité et de la force exécutoire des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers en vue de la fourniture ou du maintien d'un soutien financier, et évaluation de leur capacité de fournir des fonds additionnels;
- évaluation des plans de l'entité pour traiter les commandes des clients non exécutées;
- mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture 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;
- confirmation de l'existence, des conditions et de l'adéquation des facilités de crédit;
- obtention et examen des rapports résultant d'actions réglementaires;
- détermination du caractère adéquat de la justification de toute cession d'actifs prévue.

Évaluation des plans d'action de la direction (Réf. : alinéa 16 b))

A17. L'évaluation des plans de la direction pour l'avenir peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci concernant ses plans d'action y compris, par exemple, ses plans en vue de liquider des actifs, d'emprunter des fonds ou de restructurer sa dette, de réduire ou de reporter des dépenses, ou d'augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Réf. : alinéa 16 c))

A18. Outre les procédures requises à l'alinéa 16 c), l'auditeur peut comparer :

- 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.

A19. Lorsque les hypothèses retenues par la direction impliquent le maintien d'un soutien financier par des tiers, 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 est essentiel à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager de demander une confirmation écrite (y compris des termes et conditions) de ces tiers et de recueillir des éléments probants concernant leur capacité à fournir un tel soutien.

Déclarations écrites (Réf. : alinéa 16 e))

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

Conclusions de l'auditeur

Incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Réf. : par. 18 et 19)

A21. L'expression «incertitude significative» est utilisée dans IAS 1 dans les commentaires sur les incertitudes liées aux événements ou aux situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation et qui doivent être indiquées dans les états financiers. Dans d'autres référentiels d'information financière, l'expression «incertitude importante» est utilisée dans des circonstances similaires.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés 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 situations et la probabilité de leur survenance sont telles que des informations appropriées sont nécessaires pour que les états financiers 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 paragraphe 18, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, sans égard à la façon dont le référentiel d'information financière applicable définit une incertitude significative, le cas échéant.

A23. Le paragraphe 19 exige 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

au sujet d'une incertitude significative, comme l'exige le référentiel d'information financière applicable, sont adéquates. Certains référentiels d'information financière 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 situations touchant la capacité de l'entité à respecter ses obligations;
- les jugements importants portés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

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

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou situations ont été relevés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Réf. : par. 20)

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

- les principaux événements ou situations;
- l'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou situations en ce qui a trait à la capacité de l'entité de respecter ses obligations;
- les plans de la direction qui atténuent l'incidence de ces événements ou situations;
- les jugements importants portés 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 préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle, il doit notamment tenir compte de la présentation d'ensemble, de la forme et du contenu des états financiers, et évaluer si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle[13]. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer comme nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci donnent une image fidèle. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'auditeur relève des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, à l'absence d'incertitude significative, et que le référentiel d'information financière applicable ne comporte aucune obligation d'information expresse à l'égard de ces circonstances.

[13] Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 14.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Cas où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est inappropriée (Réf. : par. 21)

A26. Si les états financiers ont été préparés selon 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 dans les états financiers est inappropriée, la disposition du paragraphe 21 selon laquelle l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion défavorable s'applique que les états financiers fournissent ou non des informations sur le caractère inapproprié de l'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 dans les circonstances, la direction peut être tenue, ou peut choisir, de préparer des états financiers sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut réaliser l'audit de ces états financiers s'il détermine que l'autre base est acceptable dans les circonstances. Il se peut que l'auditeur soit en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, pour autant que ceux-ci fournissent des informations adéquates concernant la base sur laquelle les états financiers ont été préparés, mais qu'il considère comme approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observations dans son rapport, conformément à la norme ISA 706 (révisée)[14], pour attirer l'attention du lecteur sur cette base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Cas où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée malgré l'existence d'une incertitude significative (Réf. : par. 22 et 23)

A28. 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 quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce fait.

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

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 de l'information supplémentaire pour compléter les déclarations exigées et expliquer, par exemple :

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

- le fait que l'existence d'une incertitude significative est un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs[15];
- la manière dont ce point a été traité au cours de l'audit.

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Réf. : par. 22)

A31. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente norme ISA illustre le rapport de l'auditeur qui est délivré lorsque l'auditeur a obtenu 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 libellés pouvant être employés 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.

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

A32. Les exemples 2 et 3 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA illustrent des rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a obtenu 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 déclarations exigées au paragraphe 22. La norme ISA 705 (révisée) fournit des indications à ce sujet[16].

Communications avec les autorités de réglementation (Réf. : par. 22 et 23)

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

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation (Réf. : par. 24)

A35. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de faire ou de prolonger son évaluation. En cas de refus de la direction, il peut être approprié que, dans son rapport, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

[15] Norme ISA 706 (révisée), paragraphe A2.

[16] Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 10.

concernant l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers, tels que des éléments probants quant à l'existence de plans que la direction aurait mis en place ou quant à l'existence d'autres facteurs atténuants.

Annexe

(Réf. : par. A29, A31 et A32)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une section sur la continuité de l'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.

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

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[17] ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210[18].
- 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 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.
- 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 l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.

[17] Norme ISA 600, *Audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

[18] Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers[19]

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[a] pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris un résumé des principales méthodes comptables.

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

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit 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 pour 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 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, 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. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de cette question.

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

[19] 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.

[a] *Note du traducteur — L'auditeur reprend ici les appellations utilisées par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

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 d'exploitation», nous avons déterminé que les questions décrites ci-après constituent les questions clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

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

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

[*Faire rapport conformément aux exigences en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée)*[20] *– voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée)*.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers[21]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[22].]

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[23].]

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*]

---

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

[21] 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.

[22] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) impose 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.

[23] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) impose 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 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

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 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les 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 liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La note yy 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 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 l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers[24]

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[b] pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris un résumé des principales méthodes comptables.

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

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme il est indiqué à la note 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 cette question.

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 pour 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.

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 exigences 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*

[24] 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.

[b] *Note du traducteur — L'auditeur reprend ici les appellations utilisées par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

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 la section «Fondement de l'opinion avec réserve», 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 pour les états financiers[25]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[26].]

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[27].]

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 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*]

[25] Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

[26] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) impose 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.

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

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

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les 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 liée à des événements ou situations 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 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 avec réserve / défavorable sur les états financiers consolidés 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 l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers[28]

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[c] pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris 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 donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Les accords de financement conclus par la société sont échus et le solde des montants dus était exigible le 31 décembre 20X1. La société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution 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 cette question.

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 pour 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.

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 exigences 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*

[28] 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.

[c] *Note du traducteur — L'auditeur reprend ici les appellations utilisées par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance pour les états financiers[29]

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée)*[30].]

Responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers

[*Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (révisée).*[31]]

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*]

[29] Ou autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

[30] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) impose 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.

[31] Les paragraphes 34 et 39 de la norme ISA 700 (révisée) impose 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.

Les Normes internationales d'audit, les Normes internationales de missions d'assurance, les Normes internationales de missions d'examen, les Normes internationales de services connexes, les Normes internationales de contrôle qualité, les Directives internationales sur les pratiques d'audit, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Le logo IAASB, «International Auditing and Assurance Standards Board», «IAASB», «International Standard on Auditing», «ISA», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAE», «International Standards on Review Engagements», «ISRE», «International Standards on Related Services», «ISRS», «International Standards on Quality Control», «ISQC», «International Auditing Practice Note», «IAPN», le logo IFAC, «International Federation of Accountants», et «IFAC» sont des marques de commerce et des marques de service de l'IFAC.

Copyright © 2015 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du présent document à condition que ces copies servent à l'enseignement ou à des fins personnelles, qu'elles ne soient pas vendues ni diffusées, et que chaque copie porte la mention suivante : «Copyright © 2015 International Federation of Accountants (IFAC*). Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document*.» Autrement, sauf autorisation de la loi, il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage, la transmission ou autre utilisation semblable de ces documents. Pour ce faire, veuillez écrire à permissions@ifac.org.

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 570 (révisée), «Continuité de l'exploitation», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2015, a été traduite en français par les Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en avril 2015, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2015 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), "Going Concern" © 2015 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d'audit (ISA) 570 (révisée), «Continuité de l'exploitation» © 2015 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), "Going Concern".

Numéro ISBN : 978-1-60815-201-8.

Publié par : International Federation of Accountants®

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board™

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org