
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 560**

Événements postérieurs à la date de clôture

This International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, 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. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-019-9.

Événements postérieurs à la date de clôture

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

| TABLE DES MATIÈRES | Paragraphe |
|--|-------------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de la présente norme ISA | 1 |
| Événements postérieurs à la date de clôture | 2 |
| Date d'entrée en vigueur | 3 |
| Objectifs | 4 |
| Définitions | 5 |
| Exigences | |
| Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur | 6-9 |
| Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers | 10-13 |
| Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers | 14-17 |
| Modalités d'application et autres commentaires explicatifs | |
| Champ d'application | A1 |
| Définitions | A2-A5 |
| Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur | A6-A10 |
| Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers | A11-A16 |
| Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers | A17-A18 |

La Norme internationale d'audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», 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 concernant les événements postérieurs à la date de clôture dans un audit d'états financiers. (Réf. : par. A1)

Événements postérieurs à la date de clôture

2. Certains événements survenant après la date de clôture peuvent avoir des incidences sur les états financiers. De nombreux référentiels d'information financière font explicitement mention de tels événements¹. Ces référentiels distinguent habituellement deux types d'événements :
 - a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture;
 - b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

La norme ISA 700 explique que la date apparaissant sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui².

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) de répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

¹ Par exemple, la norme comptable internationale IAS 10, «Événements postérieurs à la date de clôture», porte sur le traitement, dans les états financiers, des événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers.

² Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe A38.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «date de clôture», la date de la fin de la période la plus récente couverte par les états financiers;
 - b) «date d'approbation des états financiers», la date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, est achevée et à laquelle les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité; (Réf. : par. A2)
 - c) «date du rapport de l'auditeur», la date que porte le rapport de l'auditeur sur les états financiers, conformément à la norme ISA 700; (Réf. : par. A3)
 - d) «date de publication des états financiers», la date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers; (Réf. : par. A4 et A5)
 - e) «événements postérieurs», les événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, ainsi que les faits dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport.

Exigences

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur

6. L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. On ne s'attend toutefois pas à ce que l'auditeur mette en oeuvre des procédures d'audit additionnelles pour les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant abouti à des conclusions satisfaisantes. (Réf. : par. A6)
7. L'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures requises au paragraphe 6 de façon à ce qu'elles couvrent la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci. Il doit tenir compte de son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de ces procédures, qui doivent consister notamment à : (Réf. : par. A7 et A8)
- a) acquérir une compréhension des procédures mises en place par la direction pour identifier les événements postérieurs;
 - b) faire, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers; (Réf. : par. A9)
 - c) lire les procès-verbaux des assemblées des propriétaires de l'entité et des réunions de la direction et des responsables de la gouvernance tenues après la date de clôture, le cas échéant, et s'enquérir des questions abordées lors des assemblées ou réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles; (Réf. : par. A10)

- d) prendre connaissance, le cas échéant, des derniers états financiers intermédiaires de l'entité établis postérieurement à la date de clôture.
8. Si les procédures mises en oeuvre selon les exigences des paragraphes 6 et 7 permettent à l'auditeur d'identifier des événements devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements a fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580³, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

10. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit : (Réf. : par. A11)
- a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
 - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
 - c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
- a) mettre en oeuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
 - b) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
 - i) étendre la mise en oeuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport,
 - ii) délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne doit pas être antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés.
12. Lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter

³ Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

- leur approbation à cette modification, il est permis à l'auditeur de limiter également à cette modification la mise en oeuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs requises au sous-alinéa 11 b)i). Dans ce cas, l'auditeur doit :
- a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers; (Réf. : par. A12)
 - b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations⁴ ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.
13. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue, par les textes légaux ou réglementaires et par le référentiel d'information financière, de publier des états financiers modifiés et que, en conséquence, l'auditeur n'ait pas à délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié. Toutefois, si la direction refuse de modifier les états financiers alors que l'auditeur considère qu'une modification s'impose, l'auditeur doit : (Réf. : par. A13 et A14)
- a) si son rapport n'a pas encore été délivré à l'entité, modifier son opinion conformément à la norme ISA 705⁵ avant de le délivrer;
 - b) si son rapport a déjà été délivré à l'entité, demander à la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, aux responsables de la gouvernance de ne pas procéder à la diffusion des états financiers aux tiers avant d'y apporter les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires n'aient été apportées, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A15 et A16)

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers

14. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après leur publication. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :
- a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
 - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;

⁴ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

- c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
15. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A17)
- a) mettre en oeuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
 - b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation;
 - c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
 - i) étendre la mise en oeuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés, et
 - ii) délivrer son nouveau rapport sur les états financiers modifiés;
 - d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.
16. L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.
17. Si la direction ne prend pas les dispositions nécessaires pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement sont informées de la situation et qu'elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur croit qu'une modification s'impose, celui-ci doit aviser la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité⁶, les responsables de la gouvernance qu'il tentera de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport à l'avenir. Si, après avoir été ainsi informés, la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas ces dispositions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A18)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Ref. : par. 1)

- A1. Lorsque les états financiers audités sont inclus dans d'autres documents après avoir été publiés, il se peut que l'auditeur ait à tenir compte de responsabilités supplémentaires relatives aux événements postérieurs, notamment celles découlant des exigences légales ou réglementaires concernant un placement de titres dans le public, en vigueur dans les pays où les titres sont proposés. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit

⁶ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

additionnelles jusqu'à la date de publication du document d'émission définitif. Ces procédures peuvent comprendre celles qui sont mentionnées aux paragraphes 6 et 7, mises en oeuvre jusqu'à la date, ou jusqu'à une date proche, de l'entrée en vigueur du document d'émission définitif, ainsi que la lecture du document d'émission pour apprécier si les autres informations qu'il contient sont cohérentes avec les informations financières auxquelles l'auditeur a associé son nom⁷.

Définitions

Date d'approbation des états financiers (Réf. : alinéa 5 b))

A2. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (la direction ou les responsables de la gouvernance, par exemple) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation nécessaire. Dans d'autres pays, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires, et l'entité suit ses propres procédures pour la préparation et la finalisation des états financiers, en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance. Certains pays exigent que l'approbation définitive des états financiers incombe aux actionnaires, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et qu'elles déclarent en assumer la responsabilité.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 5 c))

A3. La date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments probants confirmant que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité⁸. La date du rapport de l'auditeur ne peut donc être antérieure à la date d'approbation des états financiers définie à l'alinéa 5 b). Pour des raisons administratives, il peut s'écouler un certain délai entre la date du rapport de l'auditeur définie à l'alinéa 5 c) et la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

⁷ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 2.

⁸ Norme ISA 700, paragraphe 41. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires précisent également à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.

Date de publication des états financiers (Réf. : alinéa 5 d))

- A4. La date de publication des états financiers dépend généralement de l'environnement réglementaire dans lequel évolue l'entité. Dans certains cas, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle ils sont déposés auprès d'une autorité de réglementation. Comme les états financiers audités ne peuvent être publiés sans le rapport de l'auditeur, la date de publication des états financiers audités doit être non seulement égale ou postérieure à celle du rapport de l'auditeur, mais aussi égale ou postérieure à la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A5. Dans le secteur public, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle les états financiers audités et le rapport de l'auditeur y afférent sont présentés au corps législatif ou autrement rendus publics.

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur
(Réf. : par. 6 à 9)

- A6. Selon l'évaluation des risques faite par l'auditeur, les procédures d'audit requises au paragraphe 6 peuvent comprendre des procédures, nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, comportant l'examen ou des tests des documents comptables ou des opérations pour la période comprise entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur. Les procédures d'audit requises aux paragraphes 6 et 7 s'ajoutent à celles que l'auditeur peut mettre en oeuvre à d'autres fins, mais qui peuvent néanmoins fournir des éléments probants concernant des événements postérieurs (par exemple, les procédures se rapportant à la séparation des exercices ou aux encaissements de créances après la date de clôture, mises en oeuvre afin d'obtenir des éléments probants sur les soldes de comptes à la date de clôture).
- A7. Le paragraphe 7 fait état de certaines procédures d'audit que, dans ce contexte, l'auditeur est tenu de mettre en oeuvre en application du paragraphe 6. Les procédures portant sur les événements postérieurs que l'auditeur met en oeuvre peuvent toutefois dépendre de l'information dont il dispose et, en particulier, de la mesure dans laquelle la comptabilité a été bien tenue depuis la date de clôture. Dans les cas où les documents comptables ne sont pas à jour, et où on n'a donc pas établi d'états financiers intermédiaires (que ce soit à des fins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de la direction ou des responsables de la gouvernance n'ont pas encore été rédigés, les procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'une inspection des livres et autres documents comptables disponibles, y compris les relevés bancaires. Le paragraphe A8 donne des exemples d'autres questions que l'auditeur peut prendre en considération dans le cadre de ces procédures.
- A8. En plus des procédures d'audit requises au paragraphe 7, l'auditeur peut considérer comme nécessaire et approprié :

- de prendre connaissance des budgets de l'entité, de ses prévisions de trésorerie et des autres rapports connexes de la direction les plus récents pour les périodes postérieures à la date de clôture;
- d'adresser aux avocats de l'entité une demande d'informations sur les procès et les litiges, ou de compléments d'informations aux demandes verbales ou écrites faites antérieurement;
- d'examiner si des déclarations écrites concernant des événements postérieurs particuliers pourraient être nécessaires pour étayer d'autres éléments probants et ainsi obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Demandes d'informations (Réf. : alinéa 7 b))

A9. Lorsque l'auditeur fait, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers, il peut s'enquérir de l'état actuel des éléments qui ont été comptabilisés sur la base de données préliminaires ou insuffisantes, et demander expressément :

- s'il y a eu de nouveaux engagements, de nouveaux emprunts ou de nouvelles garanties;
- si l'entité a réalisé ou prévu des ventes ou des acquisitions d'actifs;
- s'il y a eu une augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt, notamment par l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si un accord de fusion ou de liquidation a été conclu ou prévu;
- s'il y a eu expropriation ou destruction d'actifs, par exemple en raison d'un incendie ou d'une inondation;
- s'il y a eu des faits nouveaux concernant les éventualités;
- si l'entité a effectué ou envisagé des ajustements comptables inhabituels;
- s'il s'est produit ou s'il est probable que se produiront des événements qui mettront en cause le caractère approprié des méthodes comptables appliquées pour la préparation des états financiers, par exemple des événements qui feraient douter de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs.

Lecture des procès-verbaux (Réf. : alinéa 7 c))

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Dans le secteur public, l'auditeur peut lire les comptes rendus officiels des débats pertinents du corps législatif et s'enquérir des questions abordées au cours des débats pour lesquels les comptes rendus ne sont pas encore disponibles.

Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers

Responsabilité de la direction envers l'auditeur (Réf. : par. 10)

A11. Comme l'explique la norme ISA 210, les termes et conditions de la mission d'audit comprennent l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers et dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers⁹.

Ajout d'une deuxième date (Réf. : alinéa 12 a))

A12. Lorsque, dans les circonstances décrites à l'alinéa 12 a), l'auditeur modifie son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée des états financiers, la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, avant qu'ils ne soient modifiés par la direction, demeure inchangée, car cette date indique au lecteur quand les travaux d'audit sur ces états financiers ont été achevés. Toutefois, une deuxième date est ajoutée dans le rapport de l'auditeur afin d'informer les utilisateurs que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur après cette date ne visaient que la modification postérieure des états financiers. Voici un exemple d'ajout d'une deuxième date :

«(Date du rapport de l'auditeur), mais (date d'achèvement des procédures d'audit ne visant que la modification décrite dans la note Y) pour ce qui concerne la note Y.»

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 13)

A13. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue par les textes légaux ou réglementaires ou par le référentiel d'information financière de publier des états financiers modifiés. C'est souvent le cas lorsque la publication des états financiers de la période suivante est imminente, à condition que des informations appropriées soient fournies dans ces états financiers.

Considérations propres aux entités du secteur public

A14. Dans le secteur public, parmi les mesures qu'il est possible de prendre conformément au paragraphe 13 lorsque la direction refuse de modifier les états financiers, il y a la communication d'un rapport distinct au corps législatif, ou à un autre organe compétent dans la structure hiérarchique, sur les incidences de l'événement postérieur sur les états financiers et le rapport de l'auditeur.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : alinéa 13 b))

A15. Il se peut que l'auditeur soit tenu de s'acquitter d'obligations juridiques additionnelles, même lorsqu'il a demandé à la direction de ne pas publier les états financiers et que la direction a acquiescé à cette demande.

⁹ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphe A23.

A16. Dans les cas où la direction a procédé à la diffusion des états financiers auprès des tiers malgré l'avis contraire de l'auditeur, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur pour prévenir que les tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 15)

Considérations propres aux entités du secteur public

A17. Dans certains pays, il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent aux entités du secteur public de publier des états financiers modifiés. En pareil cas, il peut être opportun que l'auditeur fasse rapport aux instances officielles compétentes.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : par. 17)

A18. Dans les cas où l'auditeur croit que la direction ou les responsables de la gouvernance n'ont pas pris les dispositions nécessaires pour prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers publiés antérieurement par l'entité, bien que l'auditeur les ait préalablement avisés qu'il prendrait lui-même des mesures pour tenter de prévenir qu'on s'y appuie, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.