

Norme internationale d'audit 580

Norme ISA 580

Déclarations écrites

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

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

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

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent 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, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2024, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2024, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 580 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement- Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 580 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 580 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 580 © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 580, Written Representation*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 580

DECLARATIONS ECRITES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation des normes ISA's 220, 250, 315 et 540 révisées et des normes ISQM 1 et 2. L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de ces normes.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-2
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	3-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7-8
Diligences requises	
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	9
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	10-12
Autres déclarations écrites	13
Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci	14
Forme des déclarations écrites	15
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues	16-20
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	A1
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	A2-A6
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	A7-A9
Autres déclarations écrites	A10-A13
Communication d'un seuil	A14
Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci	A15-A18
Forme des déclarations écrites	A19-A21
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A22
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues	A23-A27
Annexe 1 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises relatives aux déclarations écrites	
Annexe 2 : Exemple de lettre d'affirmation	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 580, *Déclarations écrites*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers.
2. L'annexe 1 dresse la liste des autres Normes ISA contenant des diligences requises spécifiques en matière de déclarations écrites sur des sujets donnés. Les diligences spécifiques relatives à l'obtention de déclarations écrites requises dans ces autres Normes ISA ne restreignent pas l'application de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

3. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit¹. Les déclarations écrites sont des informations nécessaires que l'auditeur demande dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, au même titre que les réponses obtenues aux demandes d'informations, les déclarations écrites sont des éléments probants. (Voir par. A1)
4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés, pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait, pour la direction, de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;
 - (b) Conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites, si l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes ISA ; et
 - (c) Répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou aux situations dans lesquelles la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations demandées par l'auditeur.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

Déclaration écrite – Affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne

¹ Norme ISA 500, *Eléments probants*, paragraphe 5(c).

DECLARATIONS ECRITES

comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant.

8. Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références à la « direction » doivent être comprises comme des références à « la direction et, le cas échéant, [aux] personnes constituant le gouvernement d'entreprise ». De plus, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la direction est responsable de l'établissement et de la présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ou de l'établissement d'états financiers *donnant une image fidèle* conformément à ce référentiel.

Diligences requises

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des points en question. (Voir par. A2-A6)

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction

Etablissement des états financiers

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, à leur présentation sincère, comme prévu aux termes de la mission d'audit². (Voir par. A7-A9, A14, A22)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant :
 - (a) Qu'elle lui a communiqué toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit³ ; et
 - (b) Que toutes les transactions ont été enregistrées et se reflètent dans les états financiers. (Voir par. A7-A9, A14, A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. Les responsabilités de la direction sont décrites dans les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 dans des termes identiques à ceux de la mission d'audit.

Autres déclarations écrites

13. D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si, outre ces déclarations requises, l'auditeur estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces points. (Voir par. A10-A13, A14, A22)

Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci

14. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent concerner tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur. (Voir par. A15-A18)

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(b)(i).

³ Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(iii).

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la loi ou la réglementation en vigueur requiert de la direction de faire, par écrit, des déclarations publiques sur ses responsabilités, et que l'auditeur considère que ces déclarations publiques couvrent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11, il n'est pas nécessaire d'inclure les points couverts par ces déclarations publiques dans la lettre d'affirmation. (Voir par. A19-A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues*Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites*

16. Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence de la direction, ou encore l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par. A24-A25)
17. En particulier, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de lever ces incohérences. Si le problème reste irrésolu, il doit reconsidérer son appréciation de la compétence, de l'intégrité, de l'éthique ou de la diligence de la direction, ou encore de l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, et déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par. A23)
18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (révisée)⁴, compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites demandées non obtenues

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :
- (a) S'entretenir de cette question avec la direction ;
 - (b) Réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'incidence que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général ; et
 - (c) Prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (révisée), compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 (révisée) si :
- (a) Il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ; ou
 - (b) La direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11. (Voir par. A26-A27)

⁴ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

Modalités d'application et autres informations explicatives

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants (Voir par. 3)

A1. Les déclarations écrites sont une source importante d'éléments probants. Lorsque la direction modifie ou ne fournit pas les déclarations écrites demandées, cela peut attirer l'attention de l'auditeur sur l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants. De plus, une demande de déclarations écrites, plutôt que verbales, peut, dans nombre de cas, inciter la direction à traiter ces points de manière plus rigoureuse, améliorant ainsi la qualité des déclarations.

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées (Voir par. 9)

A2. Des déclarations écrites sont demandées aux personnes responsables de l'établissement des états financiers. Ces personnes peuvent être différentes selon la structure de gouvernance de l'entité et selon la loi ou la réglementation applicable ; cependant, la direction (plutôt que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) est souvent l'organe responsable. Des déclarations écrites peuvent, en conséquence, être demandées au directeur général et au directeur financier de l'entité, ou à d'autres personnes ayant des responsabilités équivalentes dans les entités qui n'utilisent pas ces titres. Dans certains cas, cependant, d'autres personnes, telles que celles constituant le gouvernement d'entreprise, sont également responsables de l'établissement des états financiers.

A3. Du fait de ses responsabilités concernant tant l'établissement des états financiers que la conduite des activités de l'entité, la direction est présumée disposer d'une connaissance suffisante du processus suivi par l'entité pour l'établissement et la présentation de ses états financiers, ainsi que des assertions les sous-tendant, sur lesquelles fonder les déclarations écrites.

A4. Dans certains cas, cependant, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes participant à l'établissement et à la présentation des états financiers et des assertions les sous-tendant, y compris des personnes ayant une connaissance spécialisée des questions sur lesquelles des déclarations écrites sont demandées. Ces personnes peuvent être notamment :

- Un actuaire responsable de la détermination d'évaluations actuarielles ;
- Des ingénieurs membres du personnel qui peuvent avoir des responsabilités et une connaissance spécialisée en matière d'évaluation des passifs environnementaux ;
- Des conseillers internes qui peuvent fournir des informations essentielles pour les besoins des provisions concernant des réclamations en justice.

A5. Dans certains cas, la direction peut assortir ses déclarations écrites d'une réserve portant sur le fait que celles-ci sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. Il est raisonnable, pour l'auditeur, d'accepter une telle précaution de langage, s'il estime que les déclarations sont faites par les personnes dotées des responsabilités appropriées ainsi que de la connaissance des points traités dans les déclarations.

A6. Pour encourager la direction à présenter des déclarations circonstanciées, l'auditeur peut lui demander de confirmer, dans ses déclarations écrites, qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de faire les déclarations écrites demandées. En général, de telles demandes ne sont pas censées requérir la mise en œuvre d'une procédure interne formelle en plus de celles déjà en place dans l'entité.

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction (Voir par. 10-11)

A7. Les éléments probants recueillis au cours de l'audit montrant que la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 ne sont pas suffisants sans l'obtention de la confirmation, par la direction, qu'elle considère y avoir satisfait. Ceci tient au fait que l'auditeur n'est pas en mesure de juger, sur la seule base des autres éléments probants recueillis, si la direction a établi et présenté les états financiers et lui a fourni des informations en ayant reconnu et compris ses responsabilités aux termes de la mission d'audit. Par exemple,

DECLARATIONS ECRITES

l'auditeur ne pourrait pas conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes prévues aux termes de la mission d'audit sans lui demander si tel est bien le cas et en obtenir confirmation.

A8. Les déclarations écrites requises aux paragraphes 10 et 11 s'appuient, d'une part, sur la reconnaissance et la compréhension, par la direction, de ses responsabilités telles qu'elles ont été précisées dans les termes de la mission d'audit et, d'autre part, sur la confirmation qu'elle les a bien remplies. L'auditeur peut également demander à la direction de reconfirmer sa reconnaissance et sa compréhension de ses responsabilités dans les déclarations écrites. Ceci est courant dans certains pays, mais, en tout état de cause, peut être particulièrement approprié lorsque :

- Les personnes qui ont donné leur accord sur les termes de la mission d'audit pour le compte de l'entité n'ont plus les responsabilités correspondantes ;
- Les termes de la mission d'audit ont été arrêtés lors d'un exercice précédent ;
- Il existe une indication que la direction ne comprend pas ses responsabilités ; ou
- Il est approprié de le faire en raison de changements de circonstances.

En application des diligences requises par la Norme ISA 210⁵, de telles ré-confirmations, par la direction, de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités ne sont pas faites « au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi » (comme mentionné au paragraphe A5 de la présente Norme ISA).

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A9. Les mandats d'audits des états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que pour d'autres entités. En conséquence, les prémisses concernant les responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé peuvent donner lieu à des déclarations écrites complémentaires, et notamment des déclarations écrites confirmant que les transactions et les opérations ont été effectuées en conformité avec la législation ou la réglementation applicable, ou les instructions d'une autre autorité.

Autres déclarations écrites (Voir par. 13)

Déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers

A10. En complément de la déclaration requise par le paragraphe 10, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander d'autres déclarations écrites relatives aux états financiers. De telles déclarations peuvent venir en complément, mais ne font pas partie, de la déclaration requise par le paragraphe 10. Il peut s'agir de déclarations sur le point de savoir :

- Si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés ; et
- Si notamment les points suivants, lorsqu'ils sont pertinents au regard du référentiel comptable applicable, ont été appréhendés, évalués et présentés, ou les informations correspondantes fournies dans les états financiers, conformément à ce référentiel :
 - Les plans ou intentions qui peuvent affecter la valeur des actifs ou des passifs portés au bilan et leur classement ;
 - Les passifs nés et éventuels ;
 - Les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges donnés et les nantissements d'actifs, ainsi que les actifs donnés en garantie ; et
 - Les aspects des textes législatifs et réglementaires et d'accords contractuels qui peuvent affecter les états financiers, y compris leur non-respect.

Déclarations écrites complémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

⁵ Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

DECLARATIONS ECRITES

A11. En complément de la déclaration écrite requise par le paragraphe 11, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle lui a communiqué toutes les faiblesses du contrôle interne dont elle a eu connaissance.

Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques

A12. Lorsqu'il recueille des éléments probants concernant les jugements et les intentions de la direction, ou qu'il évalue ces jugements ou intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des éléments suivants :

- L'historique de l'entité dans la réalisation de ses intentions déclarées ;
- Les raisons qu'a l'entité de choisir une ligne d'action particulière ;
- La capacité de l'entité à suivre cette ligne d'action ;
- L'existence ou l'absence d'éventuelles autres informations, incohérentes avec le jugement de la direction ou ses intentions, qui auraient pu être obtenues au cours de l'audit.

A13. En outre, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques contenues dans les états financiers – en particulier, pour étayer la compréhension que l'auditeur a obtenue, à partir d'autres éléments probants, du jugement de la direction ou de ses intentions relativement à une assertion spécifique, ou sur son exhaustivité. Par exemple, si les intentions de la direction constituent un facteur important dans la valorisation des investissements, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sans une déclaration écrite de sa part concernant ses intentions. Bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent cependant pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier cette assertion.

Communication d'un seuil (Voir par. 10-11, 13)

A14. La Norme ISA 450 requiert de l'auditeur d'agrèger les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes⁶. L'auditeur peut fixer un seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes. De la même façon, l'auditeur peut envisager de communiquer à la direction un seuil pour les besoins des déclarations écrites demandées.

Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci (Voir par. 14)

A15. Les déclarations écrites constituant des éléments probants nécessaires, l'auditeur ne peut pas exprimer d'opinion, et son rapport d'audit ne peut pas être daté, avant la date des déclarations écrites. De plus, parce que l'auditeur reste concerné par les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport d'audit, lesquels peuvent requérir un ajustement des états financiers ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié pour l'auditeur d'obtenir, au cours de la réalisation de l'audit, une déclaration écrite relative à une assertion contenue dans les états financiers. Lorsque tel est le cas, il peut être nécessaire de demander une mise à jour de cette déclaration écrite.

A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur, car il est nécessaire que la direction réaffirme que les déclarations écrites qu'elle a précédemment fournies au titre des périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite mettant à jour les déclarations écrites des périodes précédentes en indiquant s'il y a eu ou non des changements et, dans l'affirmative, quels sont ces changements.

⁶ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 5.

DECLARATIONS ECRITES

A18. Il peut arriver que les dirigeants actuels n'aient pas été présents durant toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur. Ces dirigeants peuvent alors estimer qu'ils ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées du fait qu'ils n'étaient pas en fonction durant ces périodes. Cette situation, cependant, ne réduit pas la responsabilité de ces dirigeants concernant les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, la diligence requise de l'auditeur de leur demander des déclarations écrites couvrant l'ensemble de la (ou des) période(s) concernée(s) reste applicable.

Forme des déclarations écrites (Voir par. 15)

A19. Il est requis que les déclarations écrites soient incluses dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, cependant, la direction peut être tenue, en vertu de la législation ou de la réglementation en vigueur, de faire une déclaration publique écrite sur ses responsabilités. Bien qu'une telle déclaration publique s'adresse aux utilisateurs des états financiers ou aux autorités de tutelle concernées, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'une forme appropriée de déclaration écrite pour tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11. En conséquence, les points couverts par une telle déclaration publique n'ont pas besoin d'être repris dans la lettre d'affirmation. Les facteurs qui peuvent influencer la décision de l'auditeur sont notamment les suivants :

- Si la déclaration publique inclut, ou non, la confirmation que la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 ;
- Si la déclaration publique a été ou non faite ou approuvée, par les personnes auxquelles l'auditeur demande des déclarations écrites ;
- Si une copie de la déclaration publique lui a été fournie à une date aussi proche que possible de la date de son rapport sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci. (Voir par. 14)

A20. Une déclaration formelle du respect de la loi ou de la réglementation en vigueur, ou de l'approbation des états financiers, ne serait pas suffisante pour permettre à l'auditeur de conclure que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciemment. La définition des responsabilités de la direction donnée par la législation ou la réglementation en vigueur ne peut pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.

A21. L'Annexe 2 donne un exemple de lettre d'affirmation.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 10-11, 13)

A22. La Norme ISA 260 (révisée) requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées à la direction⁷.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Voir par. 16-17)

A23. Dans le cas où des incohérences sont relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants recueillis d'une autre source, l'auditeur peut s'interroger sur le point de savoir si son évaluation des risques demeure appropriée. Dans la négative, il peut réviser cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.

A24. Les doutes qu'a l'auditeur concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence de la direction, ou encore son engagement sur ces aspects ou leur mise en œuvre, peuvent le conduire à conclure que le risque d'une déclaration erronée de la part de la direction concernant les états financiers est tel que l'audit ne peut pas être effectué. Dans un tel cas, l'auditeur peut

⁷ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 16(c)(ii).

DECLARATIONS ECRITES

envisager de se démettre de sa mission, lorsque la loi ou la réglementation applicable le permettent, à moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent des mesures correctives appropriées. De telles mesures, peuvent toutefois ne pas être suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve.

- A25. La Norme ISA 230 requiert de l'auditeur de documenter les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions⁸. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique et la diligence de la direction, ou encore son engagement sur ces aspects ou leur mise en œuvre, mais conclure néanmoins que les déclarations écrites restent fiables. Dans une telle situation, le problème important relevé est documenté en application de la Norme 230.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction (Voir par. 20)

- A26. Ainsi que l'explique le paragraphe A7, l'auditeur n'est pas à même de juger si la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 sur la seule base des autres éléments probants recueillis. Par conséquent, s'il conclut, comme décrit au paragraphe 20(a), que les déclarations écrites à ce sujet ne sont pas fiables, ou si la direction ne fournit pas ces déclarations écrites, l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences éventuelles de cette impossibilité sur les états financiers ne sont pas limitées à des éléments, à des comptes ou à des rubriques spécifiques des états financiers et, de ce fait, sont diffuses. Dans cette situation, la Norme ISA 705 (révisée) requiert de l'auditeur de formuler dans son rapport une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers⁹.

- A27. La modification d'une déclaration écrite par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni cette déclaration écrite. Toutefois, la raison sous-tendant cette modification peut affecter l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport d'audit. Par exemple :

- La déclaration écrite confirmant que la direction a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers peut mentionner que la direction considère, à l'exception d'un cas de non-respect significatif d'une exigence particulière fixée par le référentiel comptable applicable, que les états financiers ont été établis conformément à ce référentiel. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur conclut que la direction lui a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705 (révisée), de prendre en considération l'incidence du non-respect considéré sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit ;
- La déclaration écrite relative à la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes convenues aux termes de la mission d'audit peut indiquer que la direction considère qu'à l'exception des informations détruites dans un incendie, elle lui a fourni ces informations. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur conclut que la direction lui a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705 (révisée), de prendre en considération l'incidence potentiellement diffuse, sur l'ensemble des états financiers, des informations détruites dans l'incendie, ainsi que l'incidence de cette situation sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit.

⁸ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphe 8(c) et 10.

⁹ Norme ISA 705 (révisée), paragraphe 9.

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises en matière de déclarations écrites

Cette annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA, qui requièrent des déclarations écrites spécifiques sur des sujets donnés. Cette liste ne dispense pas l'auditeur de prendre en considération les diligences requises ainsi que leurs modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers* – paragraphe 40
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* – paragraphe 17
- Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit* – paragraphe 14
- Norme ISA 501, *Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques* – paragraphe 12
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables, et des informations fournies les concernant* – paragraphe 37
- Norme ISA 550, *Parties liées* – paragraphe 26
- Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture* – paragraphe 9
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation* – paragraphe 16(e)
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphe 9
- Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* – paragraphe 13(c)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple suivant de lettre d'affirmation inclut les déclarations écrites qui sont requises par la présente Norme ISA et les autres Normes ISA. Cet exemple se fonde sur l'hypothèse que le référentiel comptable applicable correspond aux Normes Internationales d'Information Financière IFRS, que la diligence requise par la Norme ISA 570 (révisée)¹ d'obtenir une déclaration écrite ne s'applique pas et qu'il n'existe pas d'exceptions aux demandes de déclarations écrites. Dans le cas où il existerait des exceptions, les déclarations nécessiteraient d'être modifiées pour prendre en compte ces exceptions.

(Papier à en-tête de l'entité)

(Date)

(Adressée à l'Auditeur)

La présente lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX² dont le but est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou *donnent une image fidèle*), conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Nous vous confirmons (*au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, après avoir effectué les investigations que nous avons considérées nécessaires pour les besoins de notre propre information*) que :

Etats financiers

- Nous avons satisfait, selon les termes de la mission d'audit en date du [insérer la date], à nos responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) ; en particulier, que les états financiers sont présentés sincèrement (ou donnent une image fidèle), conformément à celles-ci ;
- Les hypothèses importantes que nous avons émises pour aboutir aux estimations comptables, y compris celles relatives à l'évaluation en juste valeur, sont raisonnables (Norme ISA 540(révisée)) ;
- Les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement enregistrées et les informations y relatives fournies conformément aux obligations des Normes Internationales d'Information Financière (Norme ISA 550) ;
- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes Internationales d'Information Financière requièrent un ajustement ou la fourniture d'informations ont donné lieu à un tel ajustement ou à une telle fourniture d'informations (Norme ISA 560) ;
- Les effets, sur les états financiers pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées, prises individuellement et en cumulé, ne sont pas significatifs. Une liste de ces anomalies non corrigées est jointe à la présente lettre d'affirmation (Norme ISA 450) ;

¹ Norme ISA 570, *Continuité d'exploitation*.

² Lorsque le rapport de l'auditeur couvre plus d'une période, la date est adaptée de telle sorte que la lettre concerne toutes les périodes couvertes par le rapport d'audit.

DECLARATIONS ECRITES

- [Tout autre point que l'auditeur juge utile de mentionner (voir paragraphe A10 de la présente Norme ISA)].

Informations fournies

- Nous vous avons :³
 - donné accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;
 - fourni les informations supplémentaires que vous nous avez demandées pour les besoins de l'audit ; et
 - laissé libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles vous avez considéré qu'il était nécessaire de recueillir des éléments probants ;
- Toutes les transactions ont été enregistrées dans la comptabilité et sont reflétées dans les états financiers ;
- Nous vous avons indiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; (Norme ISA 240)
- Nous vous avons donné toutes les informations concernant les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance et qui affectent l'entité, et impliquant :
 - les dirigeants ;
 - les membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne ; ou
 - d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers ; (Norme ISA 240)
- Nous vous avons signalé toutes les informations concernant les fraudes alléguées ou suspectées, affectant les états financiers de l'entité et communiquées par des membres du personnel, d'anciens salariés, des analystes, les autorités compétentes ou d'autres ; (Norme ISA 240)
- Nous vous avons signalé tous les cas de non-respect, avérés ou suspectés, de textes législatifs et réglementaires dont les effets devraient être pris en compte lors de l'établissement des états financiers ; (Norme ISA 250 (révisée))
- Nous vous avons indiqué l'identité des parties liées à l'entité ainsi que toutes les relations et transactions avec les parties liées dont nous avons connaissance ; (Norme ISA 550)
- [Tout autre point que l'auditeur peut juger nécessaire (voir paragraphe A11 de la présente Norme ISA)].

Dirigeant ...

Dirigeant ...

³ Si l'auditeur a inclus d'autres points relatifs aux responsabilités de la direction dans la lettre de mission d'audit conformément à la Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, il peut y avoir lieu d'inclure ces points dans les déclarations écrites de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.