

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 580, DECLARATIONS ECRITES

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 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 published by IFAC*. 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.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 580**DECLARATIONS ECRITES**

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

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette Norme ISA	<u>1</u>
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	<u>3</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>5</u>
Objectifs	<u>6</u>
Définitions	<u>7</u>
Diligences requises	
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	<u>9</u>
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	<u>10</u>
<i>Etablissement des états financiers</i>	<u>10</u>
<i>Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions</i>	<u>11</u>
<i>Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites</i>	<u>12</u>
Autres déclarations écrites	<u>13</u>
Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites	<u>14</u>
Forme des déclarations écrites	<u>15</u>
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues	<u>16</u>
<i>Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites</i>	<u>16</u>
<i>Déclarations écrites demandées non obtenues</i>	<u>19</u>
<i>Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction</i>	<u>20</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	<u>A1</u>
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	<u>A2</u>
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	<u>A7</u>
<i>Aspects particuliers concernant les entités du secteur public</i>	<u>A9</u>

Autres déclarations écrites	<u>A10</u>
<i>Déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers</i>	<u>A10</u>
<i>Déclarations écrites complémentaires concernant les informations fournies</i>	
<i>À l'auditeur</i>	<u>A11</u>
<i>Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques</i>	<u>A12</u>
Communication d'un seuil	<u>A14</u>
Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites	<u>A15</u>
Forme des déclarations écrites	<u>A19</u>
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	<u>A22</u>
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites	
demandées non obtenues	<u>A23</u>
<i>Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites</i>	<u>A23</u>
<i>Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction</i>	<u>A26</u>

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 à la lumière de 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 cette Norme ISA

1. Cette 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 un audit d'états financiers.

2. L'annexe 1 énumère les autres Normes ISA contenant des diligences requises spécifiques en matière de déclarations écrites sur des sujets donnés. Les diligences spécifiques dans les autres Normes ISA relatives à l'obtention de déclarations écrites ne restreignent pas l'application de la présente Norme ISA. [Plus haut]

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

3. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée¹. Les déclarations écrites sont les informations nécessaires à l'auditeur 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 concernant chacune des questions qu'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 qu'il appartient à l'auditeur de recueillir sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités ou sur des assertions spécifiques.

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

Date d'entrée en vigueur

5. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. [\[Plus haut\]](#)

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, le terme ci-après a la signification suivante :

Déclaration écrite – présentation écrite de la direction fournie à l'auditeur afin de confirmer certaines questions ou d'appuyer d'autres éléments probants. Les déclarations écrites dans ce contexte ne comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant. [\[Plus haut\]](#)

8. Pour les besoins de cette Norme ISA, la référence à la "direction" doit être comprise comme "la direction et, le cas échéant, les 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. [\[Plus haut\]](#)

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 questions concernées. (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 indiquant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, la présentation sincère de ceux-ci, ainsi que le précisent les termes de la mission d'audit². (Voir [Par. A7 – A9, A14, A22](#)) [\[Plus haut\]](#)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui adresser une déclaration écrite confirmant :

- (a) qu'elle lui a fourni 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 sont reflétées dans les états financiers. (Voir [Par. A7 – A9, A14, A22](#))

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

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

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. La description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites requises par les paragraphe 10 et 11 doit être faite dans des termes identiques à ceux de la lettre de mission. [Plus haut]

Autres déclarations écrites

13. D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si, en complément de telles 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 et période(s) couvertes par les déclarations écrites

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

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 requiert de la direction de faire par écrit des attestations publiques rappelant ses responsabilités, et que l'auditeur considère que de telles attestations fournissent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphe 10 ou 11, il n'est pas nécessaire d'inclure les questions couvertes par ces attestations dans la lettre d'affirmation. (Voir Par. A19 – A21) [Plus haut]

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, les valeurs éthiques de la direction ou le soin apporté par elle, ou encore concernant l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, il doit déterminer l'incidence que peuvent avoir de tels doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Voir Par A24 – A25) [Plus haut]

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 résoudre ces incohérences. Si la question reste non résolue, il doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques de la direction ou du soin apporté par elle, ou encore de l'engagement de celle-ci sur ces aspects ou sur leur mise en place, et doit déterminer l'effet que ceci peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Voir Par. A23)

18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, et notamment s'interroger quant à l'effet possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705⁴, au regard de la diligence requise par le paragraphe 20 de cette Norme ISA. [Plus haut]

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 ;

⁴ Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

- (b) réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'effet que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général ; et
- (c) prendre les mesures appropriées, et notamment s'interroger quant à l'effet possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705, au regard de la diligence requise par le paragraphe 20 de cette 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 si : (Voir Par. A26 – A27) [Plus haut]

- (a) il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphe 10 et 11 ne sont pas fiables ; ou
- (b) la direction ne fournit pas les déclarations requises par les paragraphe 10 et 11.

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, ceci peut attirer l'attention de l'auditeur sur l'existence possible d'un ou plusieurs problèmes importants. De plus, une demande de déclarations écrites, plutôt que verbales, peut, dans nombre de cas, inciter la direction à considérer ces questions de manière plus attentive, améliorant ainsi la qualité des déclarations. [Plus haut]

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, la loi ou la réglementation concernée, 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 de l'entité et au directeur financier, ou à d'autres personnes ayant des responsabilités équivalentes dans l'entité qui ne portent 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. [\[Plus haut\]](#)

A3. Du fait de ses responsabilités tant dans l'établissement des états financiers, que dans la conduite des opérations de l'entité, on peut s'attendre à ce que la direction ait une connaissance suffisante du processus suivi par l'entité pour l'établissement et la présentation des 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 qui participent à l'établissement et à la présentation des états financiers et qui ont la connaissance des assertions les sous-tendant, y compris de celles qui ont une connaissance spécifique des questions pour lesquelles des déclarations écrites sont demandées. Ces personnes peuvent comprendre :

- un actuaire responsable de la détermination d'évaluations actuarielles ;
- des ingénieurs faisant partie du personnel qui peuvent avoir des responsabilités et une connaissance spécialisée en matière d'évaluation de passifs environnementaux ;
- des conseillers internes qui peuvent fournir des informations essentielles pour évaluer les provisions concernant des réclamations en justice. [\[Plus haut\]](#)

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 ayant les responsabilités appropriées ainsi que la connaissance des questions qui y sont traitées.

A6. Pour encourager la direction à présenter des déclarations circonstanciées, l'auditeur peut lui demander d'y inclure la confirmation qu'elle a procédé aux demandes d'informations considérées appropriées pour être en mesure de faire les déclarations écrites demandées. De telles demandes ne requièrent pas en général la mise en place d'une procédure interne formelle au-delà de celle déjà établie dans l'entité. [\[Plus haut\]](#)

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 décrites dans les [paragraphe 10](#) et [11](#) ne sont pas suffisants en soi sans l'obtention de sa part de la confirmation qu'elle considère y avoir satisfaites. Ceci tient au fait que l'auditeur n'est pas en mesure de juger par lui-même à partir d'autres éléments probants si la direction a établi et présenté les états financiers et lui a fourni les informations en ayant bien pris en compte et compris ses responsabilités selon les termes de la mission d'audit. Par exemple, l'auditeur ne pourrait pas conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes prévues par les termes de la mission d'audit sans lui demander, et en obtenir confirmation que ces informations lui ont bien été données. [\[Plus haut\]](#)

A8. Les déclarations écrites requises aux [paragraphe 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 des 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

- des changements dans les circonstances rendent approprié de le faire.

En application des exigences requises par la Norme ISA 210⁵, de telles re-confirmations de la reconnaissance et de sa compréhension par la direction de ses responsabilités ne sont pas faites "au mieux de la connaissance de la direction et en toute bonne foi" (tel qu'il en est fait état au paragraphe A5 de cette Norme ISA). [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A9. Les mandats d'audits d'états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que ceux dans 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. Ceci peut inclure des déclarations écrites confirmant que les transactions et les opérations ont été effectuées en conformité avec la législation, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

Autres déclarations écrites (Voir Par. 13)

Déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers

A10. En complément des déclarations requises 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, des déclarations requises par le paragraphe 10. Elles peuvent inclure des 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 ;

⁵ Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

- 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

A11. En complément des déclarations écrites requises par le paragraphe 11, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de fournir une déclaration écrite qu'elle lui a communiqué toutes les faiblesses du contrôle interne dont elle a eu connaissance. [Plus haut]

Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques

A12. Lorsqu'il recueille des éléments 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 aspects suivants :

- l'historique de l'entité dans la réalisation de ses intentions déclarées ;
- les raisons du choix de l'entité de mener une action particulière ;
- la capacité de l'entité à mener une action spécifique ;
- l'existence ou l'absence d'éventuelles autres informations obtenues au cours de l'audit qui pourraient être incohérentes avec le jugement de la direction ou ses intentions.

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, celles venant appuyer la connaissance que l'auditeur a obtenue à partir d'autres éléments probants du jugement de la direction ou de ses intentions relatives à une assertion spécifique, ou sur son exhaustivité. Par exemple, si l'intention de la direction est 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 la direction concernant ses intentions. Bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments

probants nécessaires, elles ne fournissent 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. [Plus haut]

Date et période(s) couvertes par les déclarations écrites (Voir Par. 14)

A15. Les déclarations écrites étant 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, en raison du fait que l'auditeur reste concerné par les événements survenus jusqu'à la date de son rapport d'audit et pouvant requérir un ajustement des états financiers ou des informations à fournir dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi proche que possible, mais pas postérieure, à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers.

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 ceci est le cas, il peut être nécessaire d'obtenir une mise à jour de cette déclaration écrite. [Plus haut]

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 précédemment fournies relatives aux périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclarations écrites mettant à jour les déclarations écrites des périodes précédentes en confirmant s'il y a eu ou non une quelconque modification de ces déclarations et, dans l'affirmative, quelles sont ces modifications.

⁶ Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 5.

A18. Il peut arriver que les dirigeants actuels n'étaient pas présents au cours de 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 du fait qu'ils n'étaient pas en fonction au cours de ces périodes. Cette situation, cependant, ne réduit pas la responsabilité de ces dirigeants sur 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. [Plus haut]

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, il peut être exigé de la direction par la loi ou la réglementation de faire une attestation publique écrite rappelant ses responsabilités. Bien qu'une telle attestation soit une déclaration qui 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 au regard de tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11. En conséquence, les points couverts par une telle attestation n'ont pas besoin d'être reprise dans la lettre d'affirmation. Les facteurs qui peuvent influencer la décision de l'auditeur comprennent :

- le fait que l'attestation inclut ou pas la confirmation que la direction a satisfait à ses responsabilités décrites dans les paragraphes 10 et 11 ;
- le fait que l'attestation a été faite ou approuvée par les personnes auxquelles l'auditeur demande les déclarations écrites concernées ;
- le fait qu'une copie de celle-ci lui a été fournie à une date aussi proche que possible de, mais pas après, celle du rapport d'audit sur les états financiers. (Voir Par. 14)

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

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 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. [Plus haut]

A24 Les interrogations qu'a l'auditeur concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques de la direction ou le soin apporté par elle, ou encore son engagement sur ces aspects ou sur leur mise en place, 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 envisager de se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable, à moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise prennent les mesures correctives appropriées. De telles mesures, peuvent toutefois ne pas être suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve. [Plus haut]

A25. La Norme ISA 230 requiert de l'auditeur de documenter les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles il est parvenu et les jugements professionnels importants qu'il a portés pour aboutir à ces conclusions⁸. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques de la direction ou le soin apporté par elle, ou encore concernant son engagement sur ces aspects ou

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

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

sur leur mise en place, 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 qu'il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur n'est pas à même de juger si la direction a satisfait à ses responsabilités décrites dans les paragraphe 10 et 11 sur la seule base des autres éléments probants recueillis. Cependant, si, ainsi qu'il est décrit dans le paragraphe 20(a), l'auditeur conclut que les déclarations écrites concernant ce sujet ne sont pas fiables, ou si la direction ne fournit pas des déclarations écrites à leur sujet, ce dernier ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité 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 situation⁹ la Norme ISA 705 requiert de l'auditeur de formuler dans son rapport une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. [Plus haut]

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 de déclaration écrite. Toutefois, la raison sous-tendant cette modification peut affecter l'opinion de l'auditeur exprimée 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 cette dernière considère, sous réserve de l'importance du non-respect d'un principe particulier fixé par le référentiel comptable applicable, que les états financiers sont établis conformément à ce référentiel. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur a conclu que la direction lui a fourni des déclarations écrites raisonnables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705, de prendre en considération l'effet du non-respect considéré sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit ;

⁹ Norme ISA 705, paragraphe 9.

- la déclaration écrite relative à la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes selon les termes de la mission d'audit sur laquelle elle a donné son accord, peut indiquer que la direction considère, sous réserve des informations détruites dans un incendie, qu'elle lui a fourni toutes les autres informations. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur a conclu que la direction lui a fourni des déclarations écrites raisonnables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705, de prendre en considération l'effet potentiellement diffus à l'ensemble des états financiers des informations détruites dans un incendie et ce faisant l'incidence de cette situation sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit. [Plus haut]

Annexe 1
(Voir Par. 2)

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

Cette annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA en vigueur pour les audits des états financiers relatifs à des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent des déclarations écrites sur des sujets spécifiques. 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. [Plus haut]

- Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » – paragraphe 39
- Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » – paragraphe 16
- Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » – paragraphe 14
- Norme ISA 501, « Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques » – paragraphe 12
- Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » – paragraphe 22

- Norme ISA 550, « Parties liées » – paragraphe 26.
- Norme ISA 560, « Evénements postérieurs à la clôture » – paragraphe 9
- Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation » – paragraphe 16(e)
- Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs » – paragraphe 9

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre d'affirmation suivant inclut les déclarations écrites qui sont requises par cette Norme ISA et les autres Normes ISA en vigueur pour les audits des états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Cet exemple se fonde sur l'hypothèse que le référentiel comptable applicable correspond aux Normes Internationales d'Information Financière, que la diligence requise par la Norme ISA 570¹⁰ d'obtenir une déclaration écrite n'est pas pertinente 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. [Plus haut]

(Papier à entête de l'entité)

(Date)

(Adressée à l'Auditeur)

Cette 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 20XX¹¹ 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 considéré nécessaires pour les besoins de notre propre information*) que :

¹⁰ Norme ISA 570, « Continuité de l'exploitation ».

¹¹ 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.

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 faites pour aboutir aux estimations comptables, y compris celles relatives à l'évaluation en juste valeur, sont raisonnables ; (Norme ISA 540)
- 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 des informations à fournir dans ceux-ci, ont été ajustés ou les informations ont été données ; (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)
- [(Toutes autres questions que l'auditeur peut considérer appropriées de mentionner (voir paragraphe A10 de cette Norme ISA)]. [Plus haut]

Informations fournies

- nous vous avons :
 - 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 employés 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) [Plus haut]
- nous vous avons signalé toutes les informations concernant les fraudes alléguées ou suspectées, affectant les états financiers de l'entité et communiquées par les employés, d'anciens salariés, des analystes, les autorités de contrôle 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)
- 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)
- [toutes autres questions que l'auditeur peut considérer nécessaires (voir paragraphe A11 de cette Norme ISA)]. [Plus haut]

Dirigeant ...

Dirigeant ...