
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 580**

Déclarations écrites

This International Standard on Auditing (ISA) 580, “Written representations”, 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) 580, «Déclarations écrites», 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) 580, “Written representations” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 580, «Déclarations écrites» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 580, “Written representations.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-021-2.

Déclarations écrites

(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 | 1-2 |
| Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants | 3-4 |
| Date d'entrée en vigueur | 5 |
| Objectifs | 6 |
| Définitions | 7-8 |
| Exigences | |
| Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites | 9 |
| Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction | 10-12 |
| Autres déclarations écrites | 13 |
| Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes | 14 |
| Forme des déclarations écrites | 15 |
| Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées | 16-20 |
| Modalités d'application et autres commentaires explicatifs | |
| Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants | A1 |
| Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites | A2-A6 |
| Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction | A7-A9 |
| Autres déclarations écrites | A10-A13 |
| Communication d'un seuil chiffré | A14 |
| Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes | A15-A18 |
| Forme des déclarations écrites | A19-A21 |
| Communication avec les responsables de la gouvernance | A22 |
| Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées | A23-A27 |
| Annexe 1 – Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites | |

TABLE DES MATIÈRES

Annexe 2 – Exemple de lettre d'affirmation

Paragraphe

La Norme internationale d'audit (ISA) 580, «Déclarations écrites», 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 de la responsabilité qui incombe à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.
2. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences en matière de déclarations écrites sur des points spécifiques est fournie dans l'Annexe 1. Ces exigences particulières ne remettent pas en cause l'application de la présente norme ISA.

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants

3. Les éléments probants s'entendent des informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion¹. Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, les déclarations écrites constituent des éléments probants. (Réf. : par. A1)
4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur obtient en ce qui concerne l'accomplissement des responsabilités de la direction ou des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des membres de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites affirmant qu'ils estiment s'être

¹ Norme ISA 500, «Éléments probants», alinéa 5 c).

- acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers et à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur;
- b) d'étayer au moyen de déclarations écrites, lorsqu'il détermine que cela est nécessaire ou que d'autres normes ISA l'exigent, d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à des assertions spécifiques qu'ils contiennent;
 - c) de répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, ou au refus de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de fournir les déclarations écrites demandées par l'auditeur.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- «déclaration écrite», une 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 comprennent ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables.
8. Dans la présente norme ISA, le terme «direction» doit s'interpréter comme englobant «la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance». Par ailleurs, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la direction a la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle^a des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Exigences

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées par rapport aux états financiers et qui sont bien au fait des questions devant faire l'objet des déclarations. (Réf. : par. A2 à A6)

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

Préparation des états financiers

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit², quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

² Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», sous-alinéa 6 b)i).

Informations fournies et exhaustivité des opérations

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui remettre une déclaration écrite affirmant :
- a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission d'audit³;
 - b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. La description des responsabilités de la direction figurant dans les déclarations écrites exigées aux paragraphes 10 et 11 doit être conforme à celle donnée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

Autres déclarations écrites

13. D'autres normes ISA exigent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si l'auditeur estime nécessaire d'obtenir, en sus de ces déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites. (Réf. : par. A10 à A13, A14 et A22)

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes

14. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A15 à A18)

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que l'auditeur détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux paragraphes 10 ou 11, les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la lettre d'affirmation. (Réf. : par. A19 à A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

16. Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général. (Réf. : par. A24 et A25)

³ Norme ISA 210, sous-alinéa 6 b)iii).

17. En particulier, lorsque des déclarations écrites sont incompatibles avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre le problème. Lorsque la résolution du problème s'avère impossible, l'auditeur doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou de l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, et il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Réf. : par. A23)
18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705⁴, compte tenu de l'exigence du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :
- s'en entretenir avec la direction;
 - revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général;
 - prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :
- s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables;
 - si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11. (Réf. : par. A26 et A27)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants (Réf. : par. 3)

- A1. Les déclarations écrites constituent une source importante d'éléments probants. Le fait que la direction modifie ou ne fournisse pas les déclarations écrites demandées peut alerter l'auditeur quant à l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants. Par ailleurs, une demande de déclarations écrites

⁴ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

plutôt que verbales peut souvent inciter la direction à considérer la demande plus rigoureusement et, par voie de conséquence, améliorer la qualité des déclarations.

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites (Réf. : par. 9)

- A2. Les demandes de déclarations écrites sont adressées aux personnes responsables de la préparation des états financiers. Ces personnes peuvent varier selon la structure de gouvernance de l'entité et les textes légaux ou réglementaires applicables; c'est toutefois le plus souvent à la direction (plutôt qu'aux responsables de la gouvernance) qu'incombe la responsabilité des états financiers. Il est donc possible d'adresser les demandes de déclarations écrites au directeur général et au directeur financier de l'entité ou, dans le cas des entités où ces titres ne sont pas utilisés, aux personnes occupant des postes équivalents. Toutefois, dans certaines circonstances, d'autres parties, par exemple les responsables de la gouvernance, sont également responsables de la préparation des états financiers.
- A3. Du fait qu'il est de sa responsabilité de préparer les états financiers, ainsi que de gérer les activités de l'entité, on attend de la direction qu'elle possède une connaissance du processus suivi par l'entité pour la préparation et la présentation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent qui soit suffisante pour fonder ses déclarations écrites.
- A4. Dans certains cas, toutefois, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes qui participent à la préparation et à la présentation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent, notamment des personnes possédant des connaissances spécialisées concernant les questions sur lesquelles portent les demandes de déclarations écrites. Il peut notamment s'agir :
- d'un actuaire responsable des évaluations comptables déterminées selon des méthodes actuarielles;
 - d'ingénieurs membres du personnel qui ont la responsabilité des évaluations des passifs environnementaux et possèdent des connaissances spécialisées en la matière;
 - d'un conseiller juridique interne à même de fournir des informations essentielles concernant les provisions pour litiges.
- A5. Dans certains cas, la direction peut tempérer le libellé des déclarations écrites en indiquant, par exemple, que les déclarations sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. L'auditeur peut raisonnablement accepter un tel libellé s'il est convaincu que les déclarations sont faites par les personnes dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport aux questions visées par les déclarations.
- A6. Pour engager la direction à faire des déclarations éclairées, l'auditeur peut exiger qu'elle confirme dans ses déclarations écrites qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de produire les déclarations écrites demandées. Ces demandes d'informations ne devraient normalement pas nécessiter le recours à un processus interne formel qui irait au-delà de ceux déjà établis par l'entité.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 10 et 11)

- A7. Les éléments probants obtenus au cours de l'audit indiquant que la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11 ne peuvent être tenus pour suffisants en l'absence de confirmation de la part de la direction qu'elle estime s'être acquittée de ces responsabilités. Cela tient au fait que l'auditeur ne peut déterminer uniquement à partir des autres éléments probants si la direction a préparé et présenté les états financiers et lui a fourni les informations pertinentes en accord avec les responsabilités qu'elle a confirmées reconnaître et comprendre. Par exemple, l'auditeur ne peut conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission d'audit sans lui demander si c'est le cas et en recevoir confirmation.
- A8. Les demandes de déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 s'appuient sur les responsabilités de la direction que celle-ci a confirmées reconnaître et comprendre dans les termes et conditions de la mission d'audit, puisqu'elles visent à obtenir confirmation de l'accomplissement de ces responsabilités. L'auditeur peut aussi demander à la direction de confirmer de nouveau dans ses déclarations écrites qu'elle reconnaît et comprend ces responsabilités. Il s'agit d'une pratique courante dans certains pays et qui, de toute façon, peut être particulièrement opportune lorsque :
- les personnes qui ont signé les termes et conditions de la mission d'audit au nom de l'entité n'exercent plus les responsabilités pertinentes;
 - les termes et conditions de la mission d'audit ont été établis lors d'un exercice antérieur;
 - une indication donne à croire que la direction comprend mal les responsabilités en question;
 - des changements de circonstances le justifient.

Par souci de cohérence avec l'exigence de la norme ISA 210⁵, cette nouvelle confirmation par la direction de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités n'est pas faite «au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi» (selon les explications données au paragraphe A5 de la présente norme ISA).

Considérations propres aux entités du secteur public

- A9. Les missions d'audit des états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que dans le cas d'autres entités. Par conséquent, le postulat de départ concernant les responsabilités de la direction, qui sous-tend la réalisation d'un audit d'états financiers d'une entité du secteur public, peut donner lieu à des déclarations écrites supplémentaires. Il peut notamment s'agir de déclarations écrites confirmant que les opérations et événements sont conformes aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

⁵ Norme ISA 210, alinéa 6 b).

Autres déclarations écrites (Réf. : par. 13)

Déclarations écrites supplémentaires concernant les états financiers

- A10. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, d'autres déclarations écrites concernant les états financiers. Celles-ci peuvent compléter les déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, mais en sont distinctes. Il peut s'agir de déclarations indiquant :
- si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés;
 - si les éléments énumérés ci-après, lorsqu'ils sont pertinents par rapport au référentiel d'information financière applicable, ont été comptabilisés, évalués, présentés ou communiqués conformément à ce référentiel :
 - o les plans ou intentions qui pourraient avoir une incidence sur la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs,
 - o les passifs, tant certains qu'éventuels,
 - o les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges ou charges grevant les actifs et les actifs affectés en garantie,
 - o les aspects des textes légaux et réglementaires et des engagements contractuels pouvant avoir une incidence sur les états financiers, y compris les cas de non-conformité.

Déclarations écrites supplémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

- A11. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 11, une déclaration écrite indiquant qu'elle lui a communiqué toutes les déficiences du contrôle interne dont elle a connaissance.

Déclarations écrites concernant des assertions spécifiques

- A12. Lorsqu'il obtient des éléments probants ou procède à des évaluations concernant des jugements et des intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des éléments suivants :
- la mesure dans laquelle l'entité a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé;
 - les raisons avancées par l'entité pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière;
 - la capacité de l'entité de suivre une ligne de conduite déterminée;
 - l'existence ou l'absence d'autres informations qui pourraient avoir été obtenues au cours de l'audit et qui pourraient être incohérentes avec un jugement ou une intention de la direction.
- A13. De plus, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites concernant des assertions spécifiques contenues dans les états financiers, en particulier pour étayer l'idée qu'il a pu se faire, à partir d'autres éléments probants, du jugement ou de l'intention de la direction concernant une assertion spécifique, ou du caractère exhaustif de

l'assertion. Par exemple, si l'intention de la direction est importante pour l'évaluation des placements, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en l'absence d'une déclaration écrite de la direction quant à ses intentions. Toutefois, bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'assertion.

Communication d'un seuil chiffré (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A14. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables⁶. L'auditeur peut déterminer un seuil au-delà duquel les anomalies ne pourront être considérées comme manifestement négligeables. Par ailleurs, l'auditeur peut aussi envisager de communiquer à la direction un seuil chiffré devant servir pour les déclarations écrites demandées.

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes (Réf. : par. 14)

A15. Les déclarations écrites constituant des éléments probants nécessaires, la date de l'opinion exprimée par l'auditeur, de même que celle de son rapport, ne peuvent être antérieures à celle des déclarations écrites. En outre, comme l'auditeur se préoccupe des événements qui se produisent jusqu'à la date de son rapport et qui pourraient nécessiter un ajustement des états financiers ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne peut être postérieure à celle-ci.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié que l'auditeur obtienne, au cours de l'audit, une déclaration écrite concernant une assertion spécifique contenue dans les états financiers. Lorsque c'est le cas, il peut être nécessaire de demander une déclaration mise à jour.

A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur, car il faut que la direction réaffirme que les déclarations écrites qu'elle a faites dans le passé relativement aux périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite qui consiste à mettre à jour les déclarations écrites concernant les périodes précédentes en examinant s'il y a lieu de leur apporter des changements et, dans l'affirmative, lesquels.

A18. Il peut arriver que certains membres de la direction en place n'aient pas été en fonction pendant toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur. Ces personnes peuvent affirmer qu'elles ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations écrites étant donné qu'elles n'étaient pas en poste au cours de la période concernée. Ce fait n'atténue toutefois en rien leurs responsabilités à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, l'obligation

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

qu'a l'auditeur de leur demander des déclarations écrites portant sur la totalité de la ou des périodes concernées reste inchangée.

Forme des déclarations écrites (Réf. : par. 15)

A19. Les déclarations écrites doivent être comprises dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, toutefois, la direction peut être contrainte par les textes légaux ou réglementaires de rendre publique une communication écrite concernant ses responsabilités. Bien qu'une telle communication constitue une déclaration à l'intention des utilisateurs des états financiers ou des autorités compétentes, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'une forme de déclaration écrite appropriée pour ce qui concerne tout ou partie des déclarations exigées par les paragraphes 10 ou 11. Par conséquent, il n'est pas nécessaire alors de reprendre dans la lettre d'affirmation les points pertinents couverts dans une telle communication. Parmi les facteurs pouvant influencer sur la détermination de l'auditeur, il y a les questions de savoir :

- si la déclaration apporte une confirmation de l'accomplissement des responsabilités mentionnées aux paragraphes 10 et 11;
- si la déclaration a été faite ou approuvée par ceux à qui l'auditeur demande les déclarations écrites pertinentes;
- si une copie de la déclaration est fournie à l'auditeur à une date la plus rapprochée possible de la date de son rapport sur les états financiers, mais non postérieure à celle-ci (voir le paragraphe 14).

A20. Une déclaration formelle de conformité aux textes légaux ou réglementaires, ou d'approbation des états financiers, ne comprend pas suffisamment d'informations pour que l'auditeur puisse être convaincu que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciencieusement. La mention des responsabilités de la direction dans des textes légaux ou réglementaires ne saurait pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.

A21. Un exemple de lettre d'affirmation se trouve à l'Annexe 2.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A22. La norme ISA 260 exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir⁷.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Réf. : par. 16 et 17)

A23. Dans le cas d'incohérences relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants obtenus d'une autre source, l'auditeur peut se demander si l'évaluation des risques demeure appropriée et, dans la négative, revoir cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures

⁷ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», sous-alinéa 16 c)ii).

- d'audit complémentaires à mettre en oeuvre en réponse à la nouvelle évaluation des risques.
- A24. Des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit. En pareil cas, l'auditeur peut envisager de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires, à moins que les responsables de la gouvernance ne mettent en place des mesures correctives appropriées. Il se peut toutefois que les mesures ne soient pas suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion non modifiée.
- A25. La norme ISA 230 exige que l'auditeur consigne en dossier les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions tirées sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions⁸. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants liés à la compétence, à l'intégrité, aux valeurs éthiques ou à la diligence de la direction, ou à l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, mais avoir conclu que les déclarations écrites sont néanmoins fiables. Dans ce cas, une telle question importante est consignée en dossier conformément à la norme ISA 230.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 20)

- A26. Comme il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur ne peut juger uniquement à partir des autres éléments probants si la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11. Par conséquent, comme il est indiqué à l'alinéa 20 a), lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites concernant ces responsabilités ne sont pas fiables ou lorsque la direction refuse de fournir ces déclarations écrites, l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences possibles de cette incapacité sur les états financiers ne se limitent pas à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers et sont par conséquent généralisées. La norme ISA 705 exige que, dans de telles circonstances, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers⁹.
- A27. Le fait qu'une déclaration écrite ait été modifiée par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni la déclaration écrite. Toutefois, les raisons motivant la modification peuvent avoir une incidence sur l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur. Par exemple :
- la déclaration écrite relative à l'accomplissement par la direction de ses responsabilités concernant la préparation des états financiers peut affirmer que la direction estime que, à l'exception d'un cas de non-conformité significatif par rapport à une exigence particulière du référentiel d'information financière

⁸ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», alinéa 8 c) et paragraphe 10.

⁹ Norme ISA 705, paragraphe 9.

applicable, les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer l'incidence du cas de non-conformité sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

- La déclaration écrite concernant la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission peut affirmer que la direction estime lui avoir fourni toutes les informations pertinentes, à l'exception de celles détruites lors d'un incendie. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer le caractère généralisé de l'incidence de l'absence des informations détruites lors de l'incendie sur les états financiers et sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010 qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe 39

Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphe 16

Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 14

Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», paragraphe 12

Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 22

Norme ISA 550, «Parties liées», paragraphe 26

Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphe 9

Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», alinéa 16 e)

Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», paragraphe 9

Annexe 2

(Réf. : par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570¹⁰ concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

(Papier à en-tête de l'entité)

(À l'auditeur)

(Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX¹¹ aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b, conformément aux Normes internationales d'information financière.

Nous confirmons (*, au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,*) que :

États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit portant la date du [insérer la date], quant à la préparation des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ces normes.
- Les hypothèses importantes que nous avons utilisées pour établir les estimations comptables, y compris les estimations en juste valeur, sont raisonnables. (Norme ISA 540).
- Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences des Normes internationales d'information financière. (Norme ISA 550)

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

¹¹ Lorsque l'auditeur fait rapport sur plus d'une période, il modifie l'énoncé de la date afin que la lettre s'applique à toutes les périodes couvertes par son rapport.

^b Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes internationales d'information financière exigent un ajustement ou la fourniture d'informations ont été ajustés ou ont fait l'objet d'informations. (Norme ISA 560)
- L'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation. (Norme ISA 450)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée (voir la paragraphe A10 de la présente norme ISA).]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni :
 - o un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
 - o les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit;
 - o un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il fallait, selon vous, obtenir des éléments probants.
- Toutes les opérations ont été comptabilisées dans les documents comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance, qui concernent l'entité et impliquent :
 - o la direction;
 - o des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne;
 - o d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations ou aux soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers. (Norme ISA 250)

- Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant. (Norme ISA 550)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire (voir le paragraphe A11 de la présente norme ISA).]