

## *Proposition de nouvelle Norme de révision (9.)* *« Les déclarations de la direction »<sup>1</sup>*

### **1. Introduction**

*1.1.* Le paragraphe **2.5.4.** des Normes générales de révision range parmi les éléments probants, «les déclarations de la direction». Par ailleurs, le Code des sociétés reconnaît expressément au commissaire le droit de requérir de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour son contrôle. Le paragraphe **2.5.5.** des Normes générales de révision précise que le réviseur d'entreprises doit obtenir de la direction de l'entité contrôlée les déclarations requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées. Parmi les déclarations requises figurent celles relatives aux sujets suivants (un exemple de ces déclarations est présenté en annexe à la présente norme) :

1. responsabilité relative à l'établissement et à la présentation sincère des comptes annuels (ou consolidés);
2. responsabilité relative à la conception et la mise en place d'un contrôle interne;
3. anomalies significatives non-corrigées figurant dans les comptes annuels (ou consolidés);
4. évaluation du risque des anomalies significatives;
5. communication au commissaire de tous les faits liés à des fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité ;
6. communication au commissaire de toute allégation de fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité;
7. communication au commissaire de tous les cas de non-respect par l'entité des dispositions légales et réglementaires;
8. caractère raisonnable de toutes les hypothèses majeures retenues en matière d'évaluations en juste valeur et d'informations fournies les concernant;
9. caractère approprié et permanence des méthodes d'évaluation en juste valeur;
10. exhaustivité des événements postérieurs à la clôture;
11. mise à la disposition du commissaire de la comptabilité et de toute autre information pertinente au contrôle;
12. communication au commissaire de tous les projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs ou leur classification;

---

<sup>1</sup> Cette norme de révision est basée sur la recommandation de révision approuvée par le Conseil de l'IRE le 6 juin 1997 et qui a fait l'objet d'un avis du Conseil Supérieur du Réviseurat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 20 mars 1997. Les modifications ont été indiquées en *track changes* dans le présent document.

13. enregistrement correct des transactions et caractère approprié des informations fournies y relatives;
14. titre valable des actifs et informations fournies sur les sûretés réelles ou autres;
15. cas de non-respect des dispositions contractuelles et des règles des autorités de contrôles;
16. correction des chiffres comparatifs;
17. exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées ;
18. caractère approprié des informations fournies concernant les parties liées ;
19. législation relative à la lutte contre le blanchiment d'argent ;
20. communication au commissaire d'informations relatives à des situations de conflits d'intérêts.

La présente norme de révision a pour but d'apporter des précisions sur l'utilisation en tant qu'élément probant, des déclarations reçues de la direction, sur les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et documenter ces déclarations et enfin, sur l'attitude du réviseur lorsque la direction refuse de fournir les déclarations sollicitées.

*1.2.* Selon la pratique internationale, le réviseur doit obtenir la preuve que les dirigeants reconnaissent leur responsabilité dans la présentation sincère d'états financiers respectant les normes généralement admises et que l'organe de gestion compétent a effectivement arrêté ces états financiers. Le réviseur vérifiera que les comptes annuels (ou consolidés) ont effectivement été arrêtés conformément à la loi et prendra connaissance à cet effet du procès-verbal de la réunion de l'organe de gestion de l'entité qui a pris cette décision. À défaut, le réviseur ne pourrait pas certifier les comptes annuels (ou consolidés), conformément au paragraphe **3.15.** des normes générales de révision.

*1.3.* Par déclarations de la direction, on entend toute déclaration verbale ou écrite recueillie auprès de la direction de l'entité.

*1.3.1.* Parmi les déclarations verbales, on distinguera:

- a) celles que le réviseur aura consignées dans un mémorandum d'entretien;
- b) de celles que le réviseur aura confirmées par un courrier à son interlocuteur sans en demander confirmation expresse, ce qui réduit la possibilité de mauvaise compréhension entre le réviseur et la direction.

*1.3.2.* Les déclarations écrites ont une valeur probante très supérieure aux déclarations verbales. Elles peuvent prendre la forme:

- a) d'une lettre d'affirmation signée par la direction;
- b) d'une lettre du réviseur confirmant sa propre compréhension des déclarations de la direction avec laquelle celle-ci se déclare d'accord par écrit;
- c) d'un procès-verbal de réunions de l'organe de gestion, du comité de direction ou d'un organe similaire ainsi que la copie signée des comptes annuels (ou consolidés) ou d'un rapport des organes précités.

## **2. Les déclarations de la direction en tant qu'élément probant**

2.1. Les déclarations de la direction constituent un élément probant subsidiaire. Lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats, le réviseur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur tous les aspects significatifs touchant aux comptes annuels (ou consolidés).

Les déclarations de la direction ne peuvent se substituer à d'autres éléments que le réviseur peut raisonnablement considérer comme disponibles. Ainsi par exemple, les déclarations de la direction ne seront pas un élément probant acceptable pour le contrôle d'un solde bancaire, de la propriété d'un bien ou d'un prix d'achat ou de vente.

2.2. Les déclarations écrites sont préférables à la consignation par le réviseur des conclusions d'un entretien. Lorsque le réviseur peut s'attendre à pouvoir trouver des éléments d'une valeur probante supérieure à des déclarations verbales ou même écrites, il doit rechercher ces éléments probants. S'il ne peut les obtenir, soit parce que l'accès à l'information lui est refusé, soit pour un autre motif, il ne peut se contenter des déclarations qui lui sont faites. Il doit examiner les conséquences de cet accès limité à l'information sur la poursuite de sa mission et, le cas échéant, également sur le contenu de son rapport.

2.3. Habituellement, les demandes de confirmations sont rassemblées dans un document dénommé «lettre d'affirmation» de la direction.

L'exemple de lettre d'affirmation repris en annexe est indicatif ; il illustre la manière dont peut être rédigé le texte lié aux sujets mentionnés au § 1.1 ci-avant.

Le réviseur d'entreprises apprécie, en fonction des circonstances, quelles sont les déclarations additionnelles spécifiques qui sont considérées comme nécessaires ou appropriées. Il est recommandé de limiter les déclarations additionnelles spécifiques, sollicitées auprès de la direction, aux sujets qui sont considérés individuellement ou globalement comme importants pour les comptes annuels (ou consolidés).

En ce qui concerne certaines rubriques, le réviseur précisera, si nécessaire, à la direction ce

que le réviseur considère comme important.

2.4. Pendant l'exécution de la révision, la direction fournit de nombreuses déclarations au réviseur, que celles-ci soient ou non sollicitées par ce dernier. Lorsque de telles déclarations ont trait à des informations importantes pour les comptes annuels (ou consolidés), le réviseur devra:

- vérifier si les auteurs de ces déclarations peuvent être considérés comme bien informés sur les points concernés;
- rechercher, à partir des sources internes ou externes à l'entité, des éléments probants confirmant ces déclarations;
- apprécier si les informations reçues de la direction apparaissent raisonnables et cohérentes avec les autres informations collectées.

2.5. Dans certains cas, une déclaration de la direction peut constituer le seul élément probant que le réviseur puisse raisonnablement espérer obtenir. Ainsi, le réviseur ne peut pas nécessairement s'attendre à ce que d'autres éléments probants puissent corroborer l'intention de la direction, par exemple l'intention de conserver ou de céder une participation ou l'intention d'arrêter une branche d'activité de l'entité.

Si la déclaration de la direction est le seul élément probant disponible, le réviseur doit apprécier les conséquences de cette situation sur le contenu de son rapport.

2.6. Si la déclaration de la direction est contradictoire avec d'autres éléments probants, le réviseur devra examiner les circonstances et si nécessaire, après s'en être entretenu avec la direction, remettre en question la fiabilité des autres déclarations faites par celle-ci.

### **3. Documentation des déclarations reçues de la direction**

3.1. Le réviseur inclut dans ses documents de travail la trace des déclarations reçues de la direction, et qu'il a l'intention de retenir comme élément probant, que celles-ci constituent des déclarations verbales ou écrites.

3.2. La lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés). Dans certains cas concernant des opérations particulières, une lettre distincte peut être également obtenue en cours de mission.

3.3. La lettre d'affirmation de la direction doit être signée par des membres de la direction responsables au plus haut niveau de l'entité, en ce compris de sa politique financière (en principe l'administrateur délégué ou le directeur général et le directeur financier) compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Dans certaines circonstances, le réviseur

pourra souhaiter obtenir une lettre d'affirmation signée par une autre personne (ou un autre organe) concerné(e).

#### **4. Incidence du refus de faire une déclaration écrite**

4.1. Lorsque la direction de la société refuse de confirmer une information par écrit, le réviseur doit s'informer sur les raisons de ce refus. Le cas échéant, il pourra rappeler aux personnes concernées leurs obligations légales découlant de l'article 137 du Code des sociétés et, si nécessaire, invoquer la sanction pénale prévue à l'encontre de ceux qui refusent de procurer les renseignements qu'ils sont tenus de fournir (art. 170, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> C. Soc.). Il pourra juger utile d'en informer le président de l'organe de gestion.

4.2. Lorsque la direction refuse de confirmer par écrit les informations requises, le réviseur mentionnera ce fait dans son rapport conformément à l'article 144, 2<sup>o</sup>, du Code des sociétés. En outre, ceci constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention (*cf.* Normes générales de révision, paragraphes **3.3.5.** et **3.9.1.**). Lorsque la direction refuse de fournir par écrit les déclarations additionnelles spécifiques que le réviseur considère comme nécessaires ou appropriées, il envisagera si cette situation constitue une limitation de l'étendue de son contrôle.

\*\*\*