

1ère édition

Notes d'information

NI. IV

Le commissaire aux comptes et les **déclarations** de la **direction**

Juin 2010

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

COLLECTION NOTES D'INFORMATION

IV.

**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES
ET LES DÉCLARATIONS
DE LA DIRECTION**

JUIN 2010

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	7
1. OBJECTIFS DES DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION	9
1.1 OUTIL DE DIALOGUE ENTRE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DIRECTION DE L'ENTITÉ	9
1.2 ÉLÉMENT DE PREUVE ET PROCÉDÉ DE CONFIRMATION COMPLÉMENTAIRE	10
1.21 Procédé de confirmation complémentaire	11
1.22 Élément de preuve	11
1.3 RAPPEL DE LA RESPONSABILITÉ DES DIRIGEANTS CONCERNANT L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ET LE CONTRÔLE INTERNE AFFÉRENT À LEUR PRÉPARATION	11
2. CONTENU DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DE LA DIRECTION DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES	13
2.1 DÉCLARATIONS REQUISES DANS TOUS LES CAS PAR LA NEP 580 – <i>DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION</i>	13
2.11 Déclarations à demander dans tous les cas	13
2.12 Raisons justifiant la demande des déclarations obligatoires	14
2.121 Déclarations relatives à la fraude	14
2.122 Déclaration relative à l'appréciation du caractère non significa- tif des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes	15
2.123 Déclaration relative au respect des textes légaux et réglemen- taires	15
2.124 Déclaration relative aux informations sur les parties liées	15
2.125 Déclaration relative aux plans d'action en cas d'événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ..	16
2.126 Déclaration relative aux principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables	17
2.127 Déclaration relative aux événements postérieurs à la clôture des comptes	17
2.13 Petites entreprises	18
2.2 DÉCLARATIONS ÉCRITES QUI PEUVENT ÊTRE NÉCESSAIRES AU TITRE D'ÉLÉMENTS SPÉCI- FIQUES	18
3. INCIDENCES ÉVENTUELLES SUR L'OPINION DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DE LA DIRECTION OU DE LEUR ABSENCE	19
3.1 APPRÉCIATION DE LA FIABILITÉ DES DÉCLARATIONS	19

3.2	INCIDENCES DU REFUS DE FOURNIR DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DEMANDÉES	20
3.21	Refus du représentant légal de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées	20
3.211	Refus de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées.	20
3.212	Modification des déclarations demandées	20
3.213	Déclarations assorties de « réserves » de la part du représentant légal	20
3.214	Représentant légal non présent pendant la période couverte	21
3.22	Incidence sur la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes	22
4.	MODALITÉS DE FORMALISATION DES DÉCLARATIONS ÉCRITES	23
4.1	COMPTES ET ENTITÉS CONCERNÉES	23
4.2	FORME DES DÉCLARATIONS ÉCRITES	24
4.21	Lettre d'affirmation du représentant légal	24
4.22	Lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal.	24
4.23	Extrait de procès-verbal de réunion de l'organe chargé de l'administration consignnant certaines déclarations	25
4.3	PERSONNES QUALIFIÉES POUR SIGNER LA LETTRE D'AFFIRMATION	25
4.31	Signature du représentant légal	25
4.32	Cas particuliers	26
4.4	DATE ET PÉRIODES COUVERTES PAR LES LETTRES D'AFFIRMATION	26
4.41	Date	26
4.42	Périodes couvertes	27
4.43	Déclarations écrites complémentaires pour mise à jour des affirmations précédentes	27
4.5	COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE	28
5.	DOCUMENTATION DES DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION	29
5.1	DOCUMENTATION DES ENTRETIENS AVEC LA DIRECTION ET LETTRE D'AFFIRMATION	29
5.2	SECRET PROFESSIONNEL ET LETTRE D'AFFIRMATION	29
6.	DÉCLARATIONS ÉCRITES DEMANDÉES DANS LE CADRE D'AUTRES INTERVENTIONS	31
6.1	AUDIT ENTRANT DANS LE CADRE DES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES	31
6.2	EXAMEN LIMITÉ	32

6.21 Examen limité de comptes intermédiaires en application des dispositions légales ou réglementaires	32
6.22 Examen limité dans le cadre de diligences directement liées	33
6.3 PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DES AUTRES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES	33
6.4 INTERVENTIONS PRÉVUES PAR DES DISPOSITIONS LÉGALES OU RÉGLEMENTAIRES	34
7. EXEMPLES DE LETTRES D’AFFIRMATION	35
7.1 EXEMPLES DU PACK PE	35
7.11 Courrier de l’entité au commissaire aux comptes	35
7.12 Courrier du commissaire aux comptes à l’entité	38
7.2 AUTRES EXEMPLES DISPONIBLES SUR LE SITE DE LA CNCC	41
7.21 Lettre d’affirmation comptes annuels	41
7.22 Lettre d’affirmation comptes consolidés	41
7.23 Lettre d’affirmation comptes consolidés IFRS	41
7.24 Lettre d’affirmation comptes semestriels consolidés IFRS	41
7.25 Lettre d’affirmation comptes semestriels individuels	41
7.3 AUTRES CAS	42
7.31 Lettre demandant au Président de la société d’insérer les affirmations dans le procès-verbal du conseil d’administration	42
7.32 Lettre d’affirmation à obtenir dans le cadre d’une attestation sur les ratios (covenants)	42
7.33 Autres	43
ANNEXE	44
DÉCLARATIONS ÉCRITES QUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PEUT ESTIMER NÉCESSAIRES AU TITRE D’ÉLÉMENTS SPÉCIFIQUES	44
a) Déclarations écrites relatives à l’exhaustivité des informations ou des enregistrements	44
b) Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques	46
c) Déclarations écrites spécifiques relatives aux comptes consolidés	47
d) Déclarations écrites relatives à d’autres éléments que les comptes	49

AVANT-PROPOS

Dans le cadre du contrôle des comptes en vue de leur certification, le commissaire aux comptes recueille des déclarations faites par la direction de l'entité. Pour l'utilisation des déclarations de la direction dans son audit, le commissaire aux comptes applique la NEP 580 – *Déclarations de la direction*.

La NEP 580 rappelle, au paragraphe 1 :

« Dans le cadre de l'audit des comptes, les membres de la direction, y compris le représentant légal, font des déclarations au commissaire aux comptes. Celles-ci constituent des éléments collectés pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes. »

Le paragraphe 3 de la NEP 580 précise :

« Tout au long de l'audit des comptes, la direction fait, au commissaire aux comptes, des déclarations, orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Ces déclarations peuvent être faites par des membres de la direction de niveaux de responsabilité et de domaines de compétence différents selon les éléments sur lesquels portent les déclarations ».

Le terme « direction » recouvre :

- le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité. Ces personnes sont aussi qualifiées de « dirigeants » dans la présente note d'information ;
- les membres des organes prévus par les statuts ou d'autres documents (règlement intérieur...) auxquels ces derniers attribuent des pouvoirs de direction (membres du comité de direction ou d'un comité exécutif...) ;
- les personnes ayant des compétences particulières sur un élément spécifique des comptes et exerçant une responsabilité à ce titre qui leur a été confiée par les dirigeants de l'entité (par exemple, directeur financier, directeur des ressources humaines, directeur commercial...).

Les déclarations orales ou écrites de la direction sont des éléments collectés tout au long de la mission, importants pour le commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes les documente obligatoirement au moyen d'une confirmation écrite dans le dossier lorsqu'il estime que ces déclarations sont nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier. Cette nécessité est d'ailleurs anticipée par le commissaire aux comptes dans sa lettre de mission, dans laquelle il mentionne son *« souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites [...] en lien avec sa mission »*. (1)

(1) NEP 210 – *La lettre de mission du commissaire aux comptes* – § 9.

L'expression « déclarations écrites de la direction » s'entend comme la formulation écrite des réponses fournies au commissaire aux comptes par la direction de l'entité pour, selon le cas, constituer le seul élément de preuve ou corroborer d'autres éléments collectés relatifs aux comptes pris dans leur ensemble ou à des assertions spécifiques.

La demande de déclarations écrites fait donc partie intégrante de la démarche d'audit et répond à l'obligation de moyens qui caractérise la mission du commissaire aux comptes. Bien qu'elle soit parfois perçue comme telle par la direction, la demande de déclarations écrites n'est pas un moyen de protection permettant au commissaire aux comptes d'alléger ses diligences, voire de se soustraire à ses obligations.

L'objectif de cette note d'information est de :

- préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 580 – *Déclarations de la direction* ;
- fournir des exemples de déclarations écrites.

Cette note d'information constitue un instrument d'accompagnement du commissaire aux comptes qui ne peut, en aucun cas, se substituer aux normes d'exercice professionnel.

1. OBJECTIFS DES DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

1.1 OUTIL DE DIALOGUE ENTRE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA DIRECTION DE L'ENTITÉ

Les déclarations de la direction permettent d'instaurer un dialogue entre le commissaire aux comptes et la direction de l'entité contrôlée.

Tout au long de la mission, le commissaire aux comptes recueille « des déclarations, orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques » (2).

Cette communication avec les différents membres de la direction peut permettre au commissaire aux comptes d'apprécier la confiance qu'il peut avoir dans leurs différentes déclarations et d'en tirer les conséquences éventuelles sur son audit.

Le paragraphe 4 de la NEP 580 précise :

04. « Lorsqu'elles concernent des éléments significatifs des comptes, le commissaire aux comptes :

- cherche à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction,*
- apprécie, le cas échéant, si elles sont cohérentes avec les autres éléments collectés,*
- détermine si les personnes à l'origine de ces déclarations sont celles qui possèdent la meilleure compétence et la meilleure connaissance au regard des éléments sur lesquels elles se prononcent. »*

Cette disposition de la NEP va dans le même sens qu'un arrêt de la Cour de cassation qui a jugé qu'il appartient au commissaire aux comptes de vérifier les déclarations et informations données par les dirigeants et a donc écarté « le devoir de loyauté des dirigeants (3) » invoqué par les auditeurs légaux (Cass. Com. 11.02.2003).

Le paragraphe 5 de la NEP précitée précise :

05. « Lorsque le commissaire aux comptes identifie une déclaration de la direction qui ne semble pas cohérente avec d'autres éléments collectés, il met en œuvre des procédures d'audit afin d'élucider cette incohérence et, le cas échéant, reconsidère les autres déclarations de la direction de l'entité. »

Par conséquent, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments collectés, le commissaire aux comptes met tout d'abord en œuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre ces incohérences.

(2) NEP 580 – Déclarations de la direction – § 03.

(3) CNCC – Bulletin n° 130 de juin 2003, p. 325.

Puis, si la question reste non résolue, il :

- reconsidère sa perception de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la rigueur de la direction, et détermine l'effet que ceci peut avoir sur son appréciation de la fiabilité des déclarations (orales ou écrites) et sur les éléments collectés en général ;
- détermine en outre si son évaluation des risques demeure appropriée. Si tel n'est pas le cas, il peut revoir cette évaluation et déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre pour répondre aux risques ainsi évalués.

Dans certaines situations, ces problèmes peuvent être tels que le commissaire aux comptes ne peut accorder aucun crédit aux déclarations obtenues de la direction. Le cas échéant, il s'en entretient avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de déterminer les mesures appropriées. De telles mesures peuvent toutefois ne pas être suffisantes pour lui permettre d'exprimer une opinion sans réserve (voire un refus).

Ainsi, comme mentionné ci-avant, le commissaire aux comptes évoque tout au long de sa mission un certain nombre de points lors d'entretiens avec la direction. S'il l'estime nécessaire, ces points feront ensuite l'objet d'une demande de déclarations écrites. Cette confirmation écrite des déclarations orales peut, dans certains cas, amener la direction à considérer ces questions de manière plus attentive, améliorant ainsi la qualité des déclarations.

Par ailleurs, lorsque la direction modifie ou ne fournit pas les déclarations écrites demandées, ceci peut attirer l'attention du commissaire aux comptes sur l'existence possible d'un ou plusieurs problèmes importants (cf. 3.21 de la présente note d'information).

1.2 ÉLÉMENT DE PREUVE ET PROCÉDÉ DE CONFIRMATION COMPLÉMENTAIRE

Dans certains cas, le commissaire aux comptes estime que les déclarations de la direction lui sont nécessaires pour conclure. Il demande alors à la direction une formulation écrite de ces déclarations.

Ces déclarations écrites de la direction constituent :

- soit un procédé de confirmation complémentaire, venant conforter d'autres éléments collectés relatifs aux comptes ou à une ou plusieurs assertions spécifiques sous-tendant ceux-ci ;
- soit, en l'absence d'autres éléments disponibles, le seul élément collecté possible et donc un élément de preuve indispensable.

1.21 PROCÉDÉ DE CONFIRMATION COMPLÉMENTAIRE

Les éléments collectés au cours de l'audit ne sont pas toujours suffisants, en eux-mêmes, pour permettre au commissaire aux comptes de conclure qu'il a obtenu toutes les informations pertinentes. C'est pour cette raison qu'il demande à la direction les déclarations écrites complémentaires qu'il estime nécessaires.

Ces déclarations écrites constituent un élément d'appréciation complémentaire documentant, dans le dossier de travail du commissaire aux comptes, les positions prises par la direction de l'entité pour établir les comptes. Elles ne se substituent en aucun cas aux procédures à mettre en œuvre pour corroborer les autres éléments obtenus.

En effet, le fait de demander à la direction des déclarations écrites n'affecte ni la nature, ni l'étendue des autres éléments qu'il appartient au commissaire aux comptes de collecter. Par exemple, l'obtention d'une déclaration de la direction sur le coût d'un actif ne remplace pas l'élément corroborant ce coût qu'il est en mesure d'obtenir par ailleurs.

1.22 ÉLÉMENT DE PREUVE

Il existe par ailleurs des situations où le seul élément collecté que le commissaire aux comptes est en droit d'attendre est une déclaration de la direction. Ce sera le cas par exemple pour l'identification de fraudes avérées ou suspectées. Ce sera également le cas pour obtenir la confirmation des intentions de la direction lorsque celles-ci sous-tendent les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables.

1.3 RAPPEL DE LA RESPONSABILITÉ DES DIRIGEANTS CONCERNANT L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ET LE CONTRÔLE INTERNE AFFÉRENT À LEUR PRÉPARATION

Le commissaire aux comptes ne peut pas, par lui-même, estimer que les dirigeants ont bien pris la mesure de leurs responsabilités concernant l'établissement et la présentation des comptes ainsi que le contrôle interne mis en place dans l'entité.

C'est la raison pour laquelle la NEP 580, prévoit, au paragraphe 9, que le signataire de la lettre d'affirmation précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes. Le commissaire aux comptes peut, pour la même raison, estimer nécessaire que le signataire précise aussi qu'il est responsable du contrôle interne.

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de demander au représentant légal de confirmer plus précisément (4) :

- sa responsabilité quant à l'enregistrement dans les comptes de toutes les transactions et la transmission au commissaire aux comptes de toutes les informations pertinentes ;
- que les comptes ont été établis de manière régulière et sincère et donnent une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entité conformément au référentiel comptable applicable (5).

On peut d'ailleurs constater que cette demande du commissaire aux comptes de confirmation écrite par le représentant légal de ses responsabilités au regard de l'établissement des comptes rejoint l'exigence prévue par le code monétaire et financier et le Règlement général de l'AMF dans le cadre de la publication des rapports financiers annuel et semestriel des entités ayant des titres admis aux négociations sur un marché réglementé. En effet, ces rapports comportent « *une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel (6) (ou semestriel) (7), clairement identifiées par leurs noms et fonctions, attestant qu'à leur connaissance les comptes sont établis conformément aux normes comptables applicables et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'émetteur et (ou) de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation (...)* » (8).

Il appartient aux dirigeants d'établir les comptes. Il appartient au commissaire aux comptes d'exprimer son opinion sur ces comptes. La lettre d'affirmation contribue à clarifier ces responsabilités respectives.

(4) Informations obligatoires selon ISA 580 clarifiée – § 10.

(5) Les référentiels comptables applicables en France et donnant une image fidèle sont notamment :

- pour les comptes annuels, le Règlement CRC n° 99-03 ;
- pour les comptes consolidés, le Règlement CRC n° 99-02 ou le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ;
- pour les associations, fondations et fonds de dotation, le Règlement CRC n° 99-01.

(6) Rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier.

(7) Rapport financier semestriel mentionné au III de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier.

(8) Articles 222-3, I, 4° et 222-4, 3° du Règlement général AMF.

2. CONTENU DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DE LA DIRECTION DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

La NEP 580 prévoit deux catégories de déclarations écrites de la direction :

- celles à demander dans tous les cas,
- celles que le commissaire aux comptes demande dès lors qu'il les estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier.

2.1 DÉCLARATIONS REQUISES DANS TOUS LES CAS PAR LA NEP 580 – **DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION**

2.11 DÉCLARATIONS À DEMANDER DANS TOUS LES CAS

Le paragraphe 7 de la NEP 580 prévoit :

« Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- *il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité (9) ;*
- *il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;*
- *il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes (9) ;*
- *il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes (9) ;*
- *il déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres (9) ;*

(9) NEP 240 – Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes – § 27.

- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires (10) ;
- il déclare avoir fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable appliqué ;
- lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, il déclare lui avoir communiqué les plans d'actions définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la direction (11) ;
- il déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables reflètent les intentions de la direction et la capacité de l'entité, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées (12) ;
- il déclare qu'à ce jour [date d'établissement de la lettre d'affirmation], il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes. »

2.12 RAISONS JUSTIFIANT LA DEMANDE DES DÉCLARATIONS OBLIGATOIRES

Une déclaration générale de la direction confirmant, par exemple, que l'entité a respecté les textes légaux et réglementaires ou qu'elle reconnaît sa responsabilité dans l'établissement des comptes n'est pas suffisante pour le commissaire aux comptes. Une déclaration sur chacun des points visés au paragraphe ci-dessus amène la direction à s'interroger spécifiquement et à prendre la mesure de ses responsabilités sur chacun des points évoqués.

2.121 Déclarations relatives à la fraude

Les caractéristiques propres à la fraude induisent un risque de non-détection d'une anomalie significative dans les comptes plus élevé en cas de fraude que d'erreur car la fraude est généralement accompagnée de procédés destinés à dissimuler les faits (13). Dans ce contexte, des déclarations de la direction sur :

- la reconnaissance de sa responsabilité dans la conception et la mise en œuvre de contrôles destinés à prévenir et détecter les fraudes,

(10) NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires* – § 10.

(11) NEP 570 – *Continuité d'exploitation* – § 9.

(12) NEP 540 – *Appréciation des estimations comptables* – § 16 – La formulation est légèrement différente dans la NEP 540 : « ... déclare que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et qu'elles reflètent correctement ses intentions et sa capacité à mener à bien les actions envisagées ».

(13) NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* – § 05.

- la confirmation de son appréciation sur les risques que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes,
 - l'affirmation que toutes les fraudes avérées ou suspectées susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ainsi que les allégations de fraude ayant un impact sur les comptes ont été signalées au commissaire aux comptes,
- sont fondamentales pour le commissaire aux comptes, quelle que soit la taille de l'entité.

2.122 Déclaration relative à l'appréciation du caractère non significatif des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes

Même si le commissaire aux comptes considère que les anomalies non corrigées sont non significatives par leur montant ou par leur nature au vu du seuil de signification qu'il a déterminé pour évaluer leur incidence sur son opinion, il est indispensable que la direction, compte tenu des informations dont elle dispose par ailleurs, confirme que les anomalies relevées par le commissaire aux comptes, seules ou cumulées, ne sont pas significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble et ne la conduisent donc pas à modifier les comptes.

Il peut cependant arriver que la direction ne soit pas d'accord avec l'état des anomalies relevées lors de l'audit et non corrigées. Dans ce cas, elle sera amenée à mentionner ce désaccord par écrit.

2.123 Déclaration relative au respect des textes légaux et réglementaires

Le non-respect des textes légaux et réglementaires peut avoir des conséquences financières pour l'entité (procès, amendes,...). Cependant, en règle générale, la possibilité pour le commissaire aux comptes d'avoir connaissance du non-respect de textes légaux et réglementaires, dans le cadre de l'audit, est d'autant plus faible qu'il s'agit de textes ayant peu de rapport avec les événements ou opérations traduits dans les comptes. C'est pourquoi il est nécessaire de demander à la direction la confirmation qu'elle a, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires. Toutefois, cette confirmation ne dispense pas le commissaire aux comptes de mettre en œuvre les autres procédures prévues par la NEP 250 (14).

2.124 Déclaration relative aux informations sur les parties liées

De nombreuses transactions avec les parties liées s'inscrivent dans le cadre des activités ordinaires de l'entité. Toutefois, dans certaines circonstances, leur nature peut accroître le risque d'anomalies significatives, notamment lorsque :

(14) NEP 250 – *Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires.*

- les transactions avec les parties liées s'inscrivent dans un schéma ou une organisation complexe,
- les systèmes d'information ne permettent pas d'identifier toutes les transactions réalisées entre l'entité et les parties liées ainsi que les soldes comptables correspondants,
- des transactions avec des parties liées ne sont pas réalisées à des conditions normales de marché, par exemple, en l'absence de contrepartie ou de rémunération.

Dans ces cas, les risques suivants se trouvent accrus :

- risque de non-identification par la direction de toutes les parties liées existantes et de toutes les transactions réalisées avec les parties liées identifiées,
- risque de fraude, collusion, dissimulation ou manipulation par la direction,
- risque de non-exhaustivité de l'information financière susceptible d'influencer le jugement de l'utilisateur des comptes.

Ainsi les déclarations de la direction constituent des éléments collectés essentiels pour le commissaire aux comptes qui demandera la confirmation que la direction a fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées.

2.125 Déclaration relative aux plans d'action en cas d'événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation

L'entité est généralement présumée poursuivre ses activités et de ce fait établit ses comptes dans une perspective de continuité d'exploitation.

Il appartient au commissaire aux comptes d'apprécier si l'établissement des comptes dans cette perspective de continuité est approprié. Pour ce faire, il est attentif à tout élément susceptible de mettre en cause la continuité d'exploitation, tel que notamment, des incidents de paiement, une capacité d'autofinancement insuffisante, l'existence de litiges ou contentieux pouvant avoir des incidences financières importantes, une perte de marché important, des conflits avec les salariés ou encore des changements technologiques ou réglementaires. Lorsqu'il identifie de tels éléments et que les procédures mises en œuvre lui permettent de confirmer l'existence d'une incertitude sur la continuité d'exploitation, il apprécie si les plans d'actions de la direction sont susceptibles d'y mettre fin. (15)

Compte tenu de l'importance de ces plans pour son appréciation de l'incertitude pesant sur la continuité d'exploitation et faute de pouvoir vérifier les intentions de la direction, le commissaire aux comptes demande une déclaration écrite à la direction par laquelle elle déclare que ses plans d'actions reflètent ses intentions.

(15) NEP 570 – *Continuité d'exploitation*.

2.126 Déclaration relative aux principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables

Certains éléments de comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise et ne peuvent être qu'estimés. Les estimations comptables susceptibles d'entraîner un risque élevé que les comptes contiennent des anomalies significatives sont notamment celles relatives à des opérations non courantes, en raison de leur importance et de leur nature, ou qui reposent sur des hypothèses laissant une place importante au jugement de la direction. (16)

Dans ce contexte, il est particulièrement important pour le commissaire aux comptes de demander à la direction des déclarations écrites confirmant que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et reflètent correctement les intentions de la direction et sa capacité à mener à bien les actions envisagées.

Les estimations comptables basées sur des hypothèses sur lesquelles des déclarations seront demandées pourront notamment être celles relatives :

- aux avantages postérieurs à l'emploi (estimation des évolutions futures de salaires, justification du taux d'actualisation retenu),
- aux instruments financiers pour lesquels il n'existe pas de marché,
- à certains actifs dont l'évaluation repose sur des hypothèses sensibles aux décisions stratégiques de la direction et à la marche de l'entité (budgets, plans, prévisions de trésorerie permettant, par exemple, de déterminer la valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie et des actifs qui leur sont affectés).

2.127 Déclaration relative aux événements postérieurs à la clôture des comptes

Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures prévues par la NEP 560 (17), pour identifier les événements postérieurs à la clôture de l'exercice jusqu'à une date aussi proche que possible de la date de signature de son rapport.

La NEP 560 prévoit notamment d'interroger la direction sur sa connaissance de la survenance de tels événements. Dans la mesure où ces déclarations constituent des éléments collectés importants et qu'il ne dispose pas d'autres éléments pour vérifier qu'il a identifié tous les événements concernés, le commissaire aux comptes demande à la direction une confirmation écrite qu'elle n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

(16) NEP 540 – *Appréciation des estimations comptables* – § 06.

(17) NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice* – § 05 et 07.

2.13 PETITES ENTREPRISES

La NEP 910 relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce, dite « Norme PE », permet au commissaire aux comptes d'adapter au contexte de l'entité contrôlée la formulation des déclarations écrites qu'il demande à la direction ou bien qu'il adresse au représentant légal de l'entité en lui demandant d'en confirmer les termes (paragraphe 13 de la NEP 910).

Cette possibilité d'adapter la formulation des déclarations ne signifie pas pour autant que la NEP 910 dispense le commissaire aux comptes d'obtenir les déclarations requises par le paragraphe 7 de la NEP 580 (cf. 2.11 de la présente note d'information).

2.2 DÉCLARATIONS ÉCRITES QUI PEUVENT ÊTRE NÉCESSAIRES AU TITRE D'ÉLÉMENTS SPÉCIFIQUES

Le paragraphe 6 de la NEP 580 précise :

« Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier. »

En dehors des déclarations écrites expressément prévues par la NEP 580 et détaillées au paragraphe 2.1 de la présente note d'information et éventuellement, des déclarations complémentaires afférentes à la responsabilité des dirigeants évoquées au paragraphe 1.3, le commissaire aux comptes demande, lorsqu'il l'estime nécessaire, des déclarations écrites relatives aux comptes pris dans leur ensemble et/ou à des assertions spécifiques qui sont de nature à corroborer les éléments qu'il a par ailleurs collectés ou qui constituent, en l'absence d'autres éléments disponibles, les seuls éléments de preuve (cf. § 1.2).

Les déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaire de demander dépendent de son jugement professionnel et sont fonction de divers éléments tels que :

- la nature et/ou la complexité des opérations de l'entité,
- la complexité du référentiel comptable,
- le contexte dans lequel l'entité évolue, par exemple, pressions sur les dirigeants, problèmes de continuité d'exploitation, ...,
- l'historique des relations du commissaire aux comptes avec la direction,
- l'existence d'événements particuliers intervenus au cours de l'exercice,
- l'admission des titres de l'entité aux négociations sur un marché réglementé,
- ...

Des exemples de déclarations que le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de demander sur des éléments spécifiques figurent en annexe, sans que cette liste soit exhaustive.

3. INCIDENCES ÉVENTUELLES SUR L'OPINION DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DE LA DIRECTION OU DE LEUR ABSENCE

3.1 APPRÉCIATION DE LA FIABILITÉ DES DÉCLARATIONS

Tout au long de son audit, le commissaire aux comptes a apprécié la cohérence des déclarations de la direction avec les autres éléments collectés (Cf. 1.1 de la présente note d'information). Il en est de même à la fin de l'audit, lorsqu'il demande des confirmations écrites à la direction.

Par exemple, sur les déclarations relatives aux intentions de la direction, le commissaire aux comptes reste vigilant quant à l'existence de toute autre information qui pourrait avoir été obtenue au cours de la réalisation de l'audit et qui serait incohérente avec ces déclarations.

Au terme de son analyse, si le commissaire aux comptes conclut que les déclarations écrites obtenues ne sont pas fiables, il prend les mesures appropriées et en tire les conséquences sur l'opinion qu'il exprimera dans son rapport. (18)

(18) Dans l'ISA 580 clarifiée, paragraphe 20, le fait de ne pas obtenir les déclarations visées aux paragraphes 10 et 11 ou d'estimer qu'elles ne sont pas fiables entraîne la formulation d'un refus de certifier.

Le paragraphe 10 de l'ISA clarifiée prévoit que le dirigeant confirme sa responsabilité quant à la préparation de comptes réguliers et donnant une image fidèle.

Le paragraphe 11 de l'ISA clarifiée prévoit que le dirigeant confirme qu'il a fourni toutes les informations pertinentes au commissaire aux comptes et que toutes les transactions ont été enregistrées dans les comptes. Cf. 1.3 de la présente note d'information.

3.2 INCIDENCES DU REFUS DE FOURNIR DES DÉCLARATIONS ÉCRITES

3.21 REFUS DU REPRÉSENTANT LÉGAL DE FOURNIR TOUT OU PARTIE DES DÉCLARATIONS ÉCRITES DEMANDÉES

3.211 Refus de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées

Le paragraphe 13 de la NEP 580 a prévu de manière explicite le cas de refus de la part du représentant légal de l'entité de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées :

« Lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des raisons de ce refus.

En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion. »

La première démarche du commissaire aux comptes, face à une telle situation est de s'enquérir des raisons de ce refus. C'est en fonction des réponses formulées et des éléments collectés par ailleurs que le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion (19).

3.212 Modification des déclarations demandées

La modification d'une déclaration écrite par rapport à celle demandée par le commissaire aux comptes ne signifie pas nécessairement l'absence de déclaration. Cependant, cela attire l'attention du commissaire aux comptes sur l'existence possible d'anomalies.

Les raisons expliquant les modifications doivent être discutées avec le représentant légal avant de conclure si elles sont de nature à affecter ou non l'opinion du commissaire aux comptes.

3.213 Déclarations assorties de « réserves » de la part du représentant légal

Lorsque les « réserves » constituent plutôt une précaution de langage, telle qu'une précision de la part du représentant légal portant sur le fait que les déclarations sont établies « au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi », le commissaire aux comptes peut les accepter.

(19) Dans l'ISA 580 clarifiée, paragraphe 20, le fait de ne pas obtenir les déclarations visées aux paragraphes 10 et 11 ou d'estimer qu'elles ne sont pas fiables entraîne la formulation d'un refus de certifier.

Le paragraphe 10 de l'ISA clarifiée prévoit que le dirigeant confirme sa responsabilité quant à la préparation de comptes réguliers et donnant une image fidèle.

Le paragraphe 11 de l'ISA clarifiée prévoit que le dirigeant confirme qu'il a fourni toutes les informations pertinentes au commissaire aux comptes et que toutes les transactions ont été enregistrées dans les comptes. Cf. 1.3 de la présente note d'information.

Le représentant légal peut assortir ses déclarations écrites d'une « réserve » portant sur des faits précis. Il convient dans ce cas d'examiner la portée et les conséquences de ces « réserves ».

Tel est le cas par exemple lorsque le représentant légal affirme que « sous réserve du non-respect d'un principe particulier du référentiel comptable appliqué, les comptes sont établis conformément à ce référentiel ». Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut estimer que le représentant légal lui a cependant fourni les déclarations écrites demandées. Il lui appartient d'analyser les incidences de ces réserves sur les comptes et d'en tirer les conséquences sur son rapport.

Tel est le cas également lorsque le représentant légal affirme avoir fourni toutes les informations sous réserve de celles détruites ou disparues à la suite d'un sinistre avéré. Le commissaire aux comptes peut conclure que le représentant légal lui a cependant fourni les déclarations écrites demandées. Il lui appartient de prendre en compte l'incidence des informations manquantes sur les comptes et sur l'opinion qu'il exprimera dans son rapport.

3.214 Représentant légal non présent pendant la période couverte

Le représentant légal en place lors de la finalisation de l'audit peut parfois estimer qu'il n'est pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations demandées par le commissaire aux comptes du fait qu'il n'était pas présent pendant la période couverte par la demande ou n'avait pas les mêmes responsabilités. Cette attitude, tout en étant compréhensible et résultant d'une situation particulière, n'exonère pas le représentant légal de ses responsabilités relatives à l'établissement et à la présentation des comptes. Le commissaire aux comptes demande donc les déclarations écrites à ce représentant légal pour l'ensemble de la période couverte par son rapport.

Si le représentant légal refuse de fournir des déclarations écrites, le commissaire aux comptes demande :

- aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de prendre les mesures appropriées, ou
- que les déclarations nécessaires à l'expression de son opinion soient consignées dans le procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

Si sa demande n'est pas satisfaite, le commissaire aux comptes en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

Lorsque de telles situations ont pu être anticipées, le commissaire aux comptes peut envisager de demander des « déclarations intermédiaires » du représentant légal avant qu'il ne quitte ses fonctions. L'existence de telles déclarations peut être de nature à encourager ensuite la signature de la lettre d'affirmation finale par le nouveau représentant légal.

3.22 INCIDENCE SUR LA FORMULATION DE L'OPINION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le manque de fiabilité des déclarations de la direction ou le refus de cette dernière de fournir les déclarations écrites demandées peuvent être considérés comme une limitation aux travaux du commissaire aux comptes. Dans ce cas, ce dernier détermine s'il peut y avoir des incidences sur les comptes et son opinion, ce qui peut conduire à une limitation sous forme de réserve ou de refus de certifier.

4. MODALITÉS DE FORMALISATION DES DÉCLARATIONS ÉCRITES

4.1 COMPTES ET ENTITÉS CONCERNÉES

Quelle que soit la forme des déclarations écrites demandées et bien que les normes ne le prévoient pas explicitement, la CNCC estime qu'il est préférable de traiter distinctement les comptes annuels et les comptes consolidés. En effet, les référentiels comptables applicables aux comptes consolidés (Référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne ou Règlement CRC n° 99-02) diffèrent de ceux applicables aux comptes annuels (Règlement CRC n° 99-03 Plan comptable général, Règlement CRC n° 99-01 applicable aux associations et fondations...) et induisent généralement des déclarations adaptées à leurs spécificités.

Lorsque le commissaire aux comptes intervient sur les comptes consolidés et dans certaines filiales, il peut demander une seule lettre d'affirmation pour les filiales dont il est commissaire aux comptes, pour autant que le représentant légal et le référentiel comptable soient les mêmes dans les filiales concernées et que ses rapports soient signés à des dates très proches les unes des autres.

Une solution identique peut être adoptée dans des secteurs particuliers. Par exemple, dans le cas des fonds communs de placement (FCP), qui sont des entités sans personnalité morale gérées par une société de gestion, rien ne s'oppose à ce que l'ensemble des déclarations écrites de la direction nécessaires lors de la clôture des comptes de plusieurs FCP gérés par une même société de gestion soient réunies dans la même lettre d'affirmation. Il convient dans ce cas que les fonds concernés soient clairement précisés dans la lettre et que la date de la lettre d'affirmation soit proche de celles des différents rapports sur les comptes (20).

(20) Réponse CNP 2005-14, CNCC – Bulletin n° 140 de décembre 2005, p. 679.

4.2 FORME DES DÉCLARATIONS ÉCRITES

Le paragraphe 8 de la NEP 580 prévoit que les déclarations écrites peuvent revêtir les formes suivantes :

« Les déclarations écrites peuvent prendre la forme :

- d'une lettre du représentant légal adressée au commissaire aux comptes, qualifiée de « lettre d'affirmation » ;*
- d'une lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal dans laquelle il explicite sa compréhension de ces déclarations.*

Par ailleurs, certaines déclarations du représentant légal peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration. »

4.21 LETTRE D'AFFIRMATION DU REPRÉSENTANT LÉGAL

Le paragraphe 9 de la NEP 580 précise :

« Lorsque le commissaire aux comptes sollicite une lettre d'affirmation, il demande que le signataire précise qu'il établit cette lettre en tant que responsable de l'établissement des comptes, que la lettre soit datée et signée et qu'elle lui soit envoyée directement. »

À l'issue de ses entretiens avec la direction, le commissaire aux comptes confirme son souhait de disposer d'une confirmation écrite de certaines déclarations. Il peut demander qu'il lui soit adressé directement une lettre d'affirmation signée par le représentant légal.

Un exemple de lettre d'affirmation est fourni dans la partie 7 de la présente note d'information.

4.22 LETTRE ADRESSÉE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES AU REPRÉSENTANT LÉGAL

Le commissaire aux comptes peut également adresser une lettre au représentant légal dans laquelle il lui expose sa compréhension des déclarations qui lui sont nécessaires (21).

Dans ce cas, le paragraphe 11 de la NEP 580 précise :

« Lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal, il lui demande d'en accuser réception et de confirmer par écrit son accord sur les termes exposés à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Cette confirmation ne peut être postérieure à la date de signature du rapport. »

Un exemple de lettre adressée par le commissaire aux comptes au représentant légal est fourni dans la partie 7 de la présente note d'information.

(21) Forme non prévue par l'ISA 580 clarifiée.

4.23 EXTRAIT DE PROCÈS-VERBAL DE RÉUNION DE L'ORGANE CHARGÉ DE L'ADMINISTRATION CONSIGNANT CERTAINES DÉCLARATIONS

Indépendamment de l'obtention de la lettre d'affirmation, le commissaire aux comptes peut, par ailleurs, souhaiter faire confirmer tout ou partie de certaines déclarations. Ainsi, lorsque certaines déclarations portent sur des points sensibles pour la détermination de l'opinion du commissaire aux comptes, celui-ci peut demander qu'elles soient consignées dans le procès-verbal de réunion de l'organe chargé de l'administration (22).

Par ailleurs, en fonction du contexte ou compte tenu du mode de gouvernance de l'entité, la CNCC considère que toutes les déclarations peuvent être consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration.

Dans ces cas, le paragraphe 12 de la NEP 580 précise :

« Lorsque des déclarations du représentant légal sont consignées dans un extrait de procès-verbal d'une réunion de l'organe chargé de l'administration, le commissaire aux comptes s'assure que la date de la réunion concernée est suffisamment proche de la date de signature de son rapport. »

4.3 PERSONNES QUALIFIÉES POUR SIGNER LA LETTRE D'AFFIRMATION

4.31 SIGNATURE DU REPRÉSENTANT LÉGAL

Le paragraphe 9 de la NEP 580 précise que la lettre d'affirmation est signée par le représentant légal de l'entité et que *« lorsqu'une des déclarations porte sur un élément spécifique des comptes qui demande des compétences techniques particulières, celle-ci peut être cosignée par le membre de la direction compétent sur le sujet. »*

Ainsi, la lettre d'affirmation peut être cosignée par le directeur financier ou le membre de la direction ayant la compétence en matière comptable et financière.

Compte tenu de leurs responsabilités dans la conduite des opérations de l'entité et dans l'établissement des comptes, les membres de la direction sont supposés avoir une connaissance suffisante du processus d'élaboration et de présentation des comptes ainsi que des assertions qui les sous-tendent.

Dans certains cas, 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

(22) Forme non prévue par l'ISA 580 clarifiée.

comptes ou qui ont une connaissance spécifique des questions pour lesquelles des déclarations écrites sont demandées. Ces personnes peuvent comprendre, par exemple :

- un actuaire interne 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 juristes de l'entité qui peuvent fournir des informations essentielles pour évaluer les provisions concernant des réclamations en justice.

Dans certaines circonstances le commissaire aux comptes peut demander au représentant légal de confirmer dans la lettre d'affirmation qu'il a procédé à ces demandes d'informations.

4.32 CAS PARTICULIERS

Dans certains cas particuliers, le signataire de la lettre d'affirmation ne peut pas être le représentant légal de l'entité. Dans les FCP (Fonds communs de placement), par exemple, qui n'ont pas la personnalité morale, la lettre d'affirmation est signée par les responsables opérationnels de l'entité ; le commissaire aux comptes demande toutefois généralement la co-signature du dirigeant de la société de gestion délégataire (23).

Dans les entités dans lesquelles le représentant légal n'est pas défini par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts, il est important de vérifier le niveau de responsabilité du membre de la direction signataire de la lettre d'affirmation. Tel sera le cas par exemple de certaines associations dont les comptes sont établis par le trésorier ou par « le bureau » de l'association.

4.4 DATE ET PÉRIODES COUVERTES PAR LES LETTRES D'AFFIRMATION

4.41 DATE

Le paragraphe 10 de la NEP 580 précise :

« La lettre d'affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière. »

Le commissaire aux comptes reste concerné par les événements postérieurs survenus jusqu'à la date de son rapport et demande au représentant légal la confirmation qu'il n'a

(23) Réponse CNP n° 2005-14 précitée.

connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou le rapport de gestion. (24)

Les dates respectives de la lettre et du rapport ne sont pas nécessairement concomitantes mais suffisamment proches l'une de l'autre pour que la connaissance, entre ces deux dates, d'un événement susceptible d'affecter les comptes ou le rapport de gestion soit raisonnablement peu probable. Il appartient donc au commissaire aux comptes d'exercer son jugement professionnel pour apprécier le laps de temps qu'il estime acceptable au regard de la nature des déclarations demandées.

4.42 PÉRIODES COUVERTES

En France, les cas où le rapport du commissaire aux comptes porte sur plusieurs exercices sont assez rares, car l'article L. 823-9 du code de commerce dispose que la certification de ce dernier porte sur le résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que sur la situation financière et le patrimoine à la fin de cet exercice. Toutefois, lorsque le rapport du commissaire aux comptes couvre plusieurs exercices, les déclarations écrites concernent tous les exercices couverts par le rapport.

Il en est par exemple ainsi dans le cas d'un rapport unique sur les comptes annuels de plusieurs exercices en vue de régulariser les délibérations de l'organe délibérant lorsque l'entité a omis de désigner un commissaire aux comptes.

Par ailleurs, lorsque les données comparatives de l'exercice précédent sont affectées par des corrections d'erreurs (cas du référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne), le commissaire aux comptes peut être amené à demander des déclarations écrites spécifiques sur la justification et le traitement comptable de ces corrections. (25)

4.43 DÉCLARATIONS ÉCRITES COMPLÉMENTAIRES POUR MISE À JOUR DES AFFIRMATIONS PRÉCÉDENTES

Le commissaire aux comptes d'une filiale est parfois amené à réaliser, dans un premier temps, des travaux relatifs à une liasse de consolidation et à demander une lettre d'affirmation à ce titre. Il mène, dans un second temps, ses travaux en vue de la certification des comptes.

Dans cette situation, le commissaire aux comptes, ayant déjà obtenu une première lettre d'affirmation pour les besoins de ses travaux sur la liasse de consolidation, demande à la direction :

(24) NEP 560 – *Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*.

(25) Déclaration obligatoire selon l'ISA 710 clarifiée § 9.

-
- d'affirmer que les déclarations fournies précédemment demeurent appropriées et de fournir, le cas échéant, des déclarations complémentaires mettant à jour la lettre précédente,
 - ou
 - d'établir une nouvelle lettre d'affirmation.

4.5 COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Dans le cadre de l'article L. 823-16 du code de commerce, le commissaire aux comptes porte à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise les résultats de ses travaux. La CNCC estime qu'une information de ces personnes sur le contenu de la lettre d'affirmation constitue une bonne pratique.

5. DOCUMENTATION DES DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

5.1 DOCUMENTATION DES ENTRETIENS AVEC LA DIRECTION ET LETTRE D'AFFIRMATION

Le paragraphe 14 de la NEP 580 précise :

« Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier de travail les comptes rendus de ses entretiens avec la direction de l'entité et les déclarations écrites obtenues de cette dernière. »

Comme l'indique la NEP 230 – *Documentation de l'audit des comptes*, il formalise dans son dossier « les échanges intervenus avec la direction de l'entité ou avec d'autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes (26) ».

Lorsqu'il identifie « une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu'il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale (26) ».

La lettre d'affirmation ne constitue pour l'essentiel qu'une formalisation et une confirmation de ces entretiens. C'est pourquoi le commissaire aux comptes sera attentif au contenu des divers documents transmis par la direction et vérifiera qu'ils sont en cohérence avec les déclarations reçues.

La lettre d'affirmation est une « correspondance » ou une « confirmation » qui peut être établie dans une langue différente du français et conservée telle qu'elle dans le dossier du commissaire aux comptes.

5.2 SECRET PROFESSIONNEL ET LETTRE D'AFFIRMATION

La lettre d'affirmation fait partie des documents de travail du commissaire aux comptes au titre des « documents reçus de l'entité contrôlée ». Il ne s'agit pas d'un document public. Elle ne peut donc être communiquée que dans les conditions de l'article R. 821.23 du code de commerce (27), qui prévoit que : « Les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont conservés pendant dix ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles, inspections et procédures disciplinaires, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées ».

(26) NEP 230 – *Documentation de l'audit des comptes* – § 5.

(27) CNCC – Bulletin n° 97 de mars 1995, p. 120.

6. DÉCLARATIONS ÉCRITES DEMANDÉES DANS LE CADRE D'AUTRES INTERVENTIONS

Les déclarations écrites ne sont pas utilisées uniquement dans le cadre des normes relatives à l'audit mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes. D'autres normes d'exercice professionnel y font référence pour le sujet qu'elles traitent. Elles rappellent expressément la teneur des déclarations requises.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut être amené à obtenir des déclarations écrites spécifiques dans le cadre de ses contrôles relatifs à des opérations particulières décidées par l'entité.

6.1 AUDIT ENTRANT DANS LE CADRE DES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES

La NEP 9010 – *Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* prévoit que celui-ci « réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification des comptes, à l'exception des normes relatives aux rapports... » (28).

Ainsi, pour un audit réalisé dans le cadre de la NEP 9010, le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité, dont les informations font l'objet de son rapport, des déclarations écrites conformément à la NEP 580.

Lorsque les comptes ne sont pas établis conformément à un référentiel comptable conçu pour donner une image fidèle, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire que la direction confirme que les comptes sont établis conformément au référentiel comptable utilisé. Dans ce cas, la confirmation évoquée en 2.3, relative au fait que les comptes ont été établis de manière régulière et sincère et donnent une image fidèle, ne peut s'appliquer.

En l'absence d'informations sur les parties liées requises par le référentiel comptable utilisé, ou lorsque l'audit porte sur des informations qui ne constituent pas un jeu de comptes complet, la demande par le commissaire aux comptes d'une déclaration de la direction affirmant avoir fourni dans l'annexe des comptes l'information sur les parties liées ne trouve pas à s'appliquer. L'identification des parties liées peut cependant revêtir

(28) NEP 9010 – *Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* – § 18.

une importance particulière et le commissaire aux comptes peut dès lors estimer nécessaire d'obtenir une déclaration sur le fait que la direction lui a communiqué toutes les informations sur l'identité des parties liées ainsi que sur les relations et transactions les concernant. En effet, il est important que le commissaire aux comptes, notamment dans un contexte de cession d'une activité, puisse vérifier que les comptes audités ne sont pas susceptibles de fournir une information trompeuse.

6.2 EXAMEN LIMITÉ

6.21 EXAMEN LIMITÉ DE COMPTES INTERMÉDIAIRES EN APPLICATION DES DISPOSITIONS LÉGALES OU RÉGLEMENTAIRES

Dans le cadre de dispositions légales ou réglementaires, le commissaire aux comptes peut être conduit à mener un examen limité de comptes intermédiaires.

Dans ce cas :

« Le commissaire aux comptes applique les principes de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification » (29).

La demande de déclarations écrites est donc requise par la NEP 2410 qui prévoit, au paragraphe 24, que le commissaire aux comptes demande au représentant légal, indépendamment d'autres déclarations de la direction qu'il estimerait nécessaires, des déclarations écrites par lesquelles :

- *« il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;*
- *il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;*
- *il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal responsable des comptes considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;*
- *il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;*

(29) NEP 2410 – Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires – § 23.

6.3 Prestations entrant dans le cadre des autres diligences directement liées

- il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;
- il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de la période qui nécessiterait un traitement comptable ».

On remarquera que certaines déclarations requises par la NEP 580 n'ont pas été reprises. Il en est ainsi de celles relatives aux allégations de fraudes, aux parties liées, aux plans d'actions lorsque la continuité d'exploitation est compromise et aux estimations comptables.

Toutefois, si le commissaire aux comptes estime de telles déclarations nécessaires, il les demande à la direction.

6.22 EXAMEN LIMITÉ DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES

Lorsque le commissaire aux comptes intervient pour établir un rapport d'examen limité sur des informations financières établies en dehors des dispositions légales et réglementaires, son intervention s'inscrit dans le cadre de la NEP 9020 – *Examen limité entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*.

Cette norme prévoit que : « *Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires (30), à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes* » (31).

Ainsi, pour un examen limité réalisé dans le cadre de la NEP 9020, le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité des déclarations écrites conformément à la NEP 2410. Les développements en 6.21 ci-avant sont applicables.

6.3 PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DES AUTRES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES

Les NEP 9030 (32) et 9040 (33) prévoient la possibilité d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

(30) NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires*.

(31) NEP 9020 – *Examen limité entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* – § 18.

(32) NEP 9030 – *Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* – § 14.

(33) NEP 9040 – *Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* – § 12.

Les NEP 9060 – *Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités* et 9070 – *Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises* prévoient que :

- lorsque l'entité demande un audit, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément à la NEP 9010 (auquel cas l'obtention de déclarations écrites est obligatoire) ;
- lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément à la NEP 9020 (auquel cas l'obtention de déclarations écrites est obligatoire) ;
- dans tous les cas (34) (constats à l'issue de procédures convenues, consultations ou, dans le cas de la NEP 9070, attestations), le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de l'entreprise cible ou cédée.

6.4 INTERVENTIONS PRÉVUES PAR DES DISPOSITIONS LÉGALES OU RÉGLEMENTAIRES

Lors de certaines interventions, comme celles relatives à la suppression du droit préférentiel de souscription ou à la distribution d'acomptes sur dividendes, par exemple, le commissaire aux comptes peut être amené à effectuer des diligences s'appuyant sur des comptes ou des situations intermédiaires. Dans ce cas, bien qu'il n'existe aucune obligation, il peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations de la direction sur ces documents.

Ce peut être également le cas lorsque le commissaire aux comptes intervient dans le cadre du contrôle des prospectus soumis à l'AMF. Il peut être amené à demander à la direction des déclarations écrites en lien avec le contenu du prospectus et actualisant les déclarations faites dans le cadre de l'audit et/ou de l'examen limité des comptes les plus récents présentés dans ce prospectus.

(34) NEP 9060 – *Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités* – § 20 et NEP 9070 – *Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises* – § 22.

7. EXEMPLES DE LETTRES D'AFFIRMATION

7.1 EXEMPLE DU PACK PE

7.11 COURRIER DE L'ENTITÉ AU COMMISSAIRE AUX COMPTES

EXEMPLE DE LETTRE D'AFFIRMATION – COMPTES ANNUELS

(à rédiger par la société sur son papier à en-tête)

NB :

Les points listés dans cet exemple correspondent essentiellement au contenu prévu par la NEP 580 relative aux déclarations de la direction, **indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires** (paragraphe 06. de la NEP).

Nom du cabinet ou du titulaire du mandat

Adresse

[Date] (35)

EXERCICE CLOS LE ...

Cette lettre vous est adressée en application de vos normes d'exercice professionnel, dans le cadre de vos contrôles relatifs à l'audit des comptes annuels de la société afférents à l'exercice clos le Ces comptes font apparaître à cette date des capitaux propres de euros, y compris un bénéfice/une perte (36) de euros.

En tant que responsable(s) de l'établissement des comptes et du contrôle interne afférent à leur préparation, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre mission.

1. Les comptes ont été établis de manière régulière et sincère, pour donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de la société conformément aux règles et principes comptables français.
2. Des contrôles destinés à prévenir et détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans la société.

(35) NEP 580 § 10 – « La lettre d'affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière ».

(36) Choisir la formulation adéquate.

3. Nous avons pris connaissance de l'état, joint en annexe, des anomalies relevées lors de l'audit et non corrigées (37). Nous considérons que ces anomalies, seules ou cumulées, ne sont pas significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble.

Ou bien :

Nous ne sommes pas d'accord avec l'état, joint en annexe, des anomalies relevées lors de l'audit et non corrigées, car *(préciser les raisons de désaccord) :*

4. À ce jour, nous n'avons connaissance d'aucun événement, autre que ceux déjà pris en compte, survenu depuis la date de clôture de l'exercice et qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de gestion.

5. Les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables sont raisonnables et reflètent correctement les intentions de la direction et la capacité de la société, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées.

6. Nous vous avons communiqué nos plans d'actions définis pour l'avenir de la société ; ces plans d'actions reflètent les intentions de la Direction ; nous n'avons connaissance d'aucun élément nouveau susceptible de compromettre ces plans (38).

7. Nous vous avons fait part de notre appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

Nous vous avons signalé (39) :

a. les fraudes avérées dont nous avons eu connaissance ou les fraudes que nous avons suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;

b. les allégations de fraudes susceptibles d'avoir un impact sur les comptes, portées à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des régulateurs ou d'autres personnes.

8. Nous avons appliqué, au mieux de notre connaissance, les textes légaux et réglementaires.

9. Nous avons fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de notre connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable.

Le Président Directeur Général ou le Directeur Général
ou le Directeur général délégué ou le Gérant

Le Directeur Financier
(le cas échéant)

(37) En l'absence d'état des anomalies, paragraphe à supprimer.

(38) Paragraphe obligatoire dans le cas où des faits ou des événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés : NEP 570 – *Continuité d'exploitation*.

(39) Le cas échéant, remplacer par « *Nous n'avons pas connaissance de :* » et adapter la rédaction des alinéas en conséquence.

Annexe à la lettre d’affirmation relative à l’exercice clos le XX/XX/200X

L’incidence de ces anomalies non corrigées a été considérée comme non significative.

A – ÉTAT DES ANOMALIES RELEVÉES ET NON CORRIGÉES AYANT UN IMPACT SUR LE RÉSULTAT DE L’EXERCICE CLOS LE [DATE]

DESCRIPTION DES ANOMALIES	IMPACT SUR LE RÉSULTAT DE L’EXERCICE
-	-
-	-
-	-
Effet sur le compte de résultat avant impôts	
Effet d’impôts	
Effet après impôts	

B – LISTE DES AUTRES ANOMALIES RELEVÉES ET NON CORRIGÉES PORTANT SUR LA PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS (le cas échéant)

- Lister les anomalies relevées.

7.12 COURRIER DU COMMISSAIRE AUX COMPTES À L’ENTITÉ

EXEMPLE DE LETTRE D’AFFIRMATION – COMPTES ANNUELS

(Exemple à utiliser lorsque le commissaire aux comptes adresse une lettre au représentant légal de l’entreprise, dans laquelle il explicite sa compréhension de ses déclarations. Il rédige cette lettre sur son propre papier à en-tête).

NB :

Les points listés dans cet exemple correspondent essentiellement au contenu prévu par la NEP 580 relative aux déclarations de la direction, **indépendamment d’autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires** (paragraphe 06. de la NEP).

Nom de l’entreprise contrôlée

Nom du représentant légal

Adresse

[Date] (40)

EXERCICE CLOS LE ...

Je vous adresse cette lettre en application des normes d’exercice professionnel, dans le cadre de l’audit des comptes annuels de l’exercice clos le Ces comptes font apparaître à cette date des capitaux propres de euros, y compris un bénéfice/une perte (41) de euros. Cette lettre a pour but de rappeler notre compréhension des diverses déclarations qui nous ont été faites dans le cadre de notre mission.

Vous êtes responsable de l’établissement des comptes, et de la conception et de la mise en œuvre du contrôle interne afférent à leur préparation et à ce titre vous m’avez déclaré que :

1. Les comptes annuels, qui nous ont été soumis, ont été établis de manière régulière et sincère, pour donner une image fidèle de la situation financière et du résultat de la société conformément aux règles et principes comptables français.
2. Des contrôles destinés à prévenir et détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans la société.
3. Vous avez pris connaissance de l’état, joint en annexe, des anomalies relevées lors de l’audit et non corrigées (42). Vous considérez que ces anomalies, seules ou cumulées, ne sont pas significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble.

(40) NEP 580 § 10 – « La lettre d’affirmation est émise à une date la plus rapprochée possible de la date de signature du rapport du commissaire aux comptes et ne peut être postérieure à cette dernière ».

(41) Choisir la formulation adéquate.

(42) En l’absence d’état des anomalies, paragraphe à supprimer.

7.1 Exemple du Pack PE

Ou bien :

Vous nous avez indiqué ne pas être en accord avec l'état, joint en annexe, des anomalies relevées lors de l'audit et non corrigées, car (*préciser les raisons de désaccord*) :

4. À ce jour, vous n'avez connaissance d'aucun événement, autre que ceux déjà pris en compte, survenu depuis la date de clôture de l'exercice et qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de gestion.

5. Les principales hypothèses que vous avez retenues pour l'établissement des estimations comptables sont raisonnables et reflètent correctement vos intentions et la capacité de votre société, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées.

6. Vous nous avez communiqué les plans d'actions que vous avez définis pour l'avenir de votre société ; ces plans d'actions reflètent vos intentions et à ce jour vous n'avez connaissance d'aucun élément nouveau susceptible de compromettre ces plans (43).

7. Vous nous avez fait part de votre appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes.

Vous nous avez signalé (44) :

a. les fraudes avérées dont vous avez eu connaissance ou les fraudes que vous avez suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes, dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;

b. les allégations de fraudes susceptibles d'avoir un impact sur les comptes, portées à votre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des régulateurs ou d'autres personnes.

8. Vous avez appliqué, au mieux de votre connaissance, les textes légaux et réglementaires.

9. Vous avez fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de votre connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable.

Date

Signature du commissaire aux comptes

Le texte de cette lettre n'appelle pas d'observation de notre part.

Date

Signature du représentant légal de l'entreprise

(43) Paragraphe obligatoire dans le cas où des faits ou des événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés : NEP 570 – *Continuité d'exploitation*.

(44) Le cas échéant, remplacer par « *Vous nous avez déclaré ne pas avoir connaissance de :* » et adapter la rédaction des alinéas en conséquence.

Annexe à la lettre d’affirmation relative à l’exercice clos le XX/XX/200X

L’incidence de ces anomalies non corrigées a été considérée comme non significative.

A – ÉTAT DES ANOMALIES RELEVÉES ET NON CORRIGÉES AYANT UN IMPACT SUR LE RÉSULTAT DE L’EXERCICE CLOS LE [DATE]

DESCRIPTION DES ANOMALIES	IMPACT SUR LE RÉSULTAT DE L’EXERCICE
-	-
-	-
-	-
Effet sur le compte de résultat avant impôts	
Effet d’impôts	
Effet après impôts	

B – LISTE DES AUTRES ANOMALIES RELEVÉES ET NON CORRIGÉES PORTANT SUR LA PRÉSENTATION DES COMPTES ANNUELS (le cas échéant)

– Lister les anomalies relevées.

7.2 AUTRES EXEMPLES DISPONIBLES SUR LE SITE DE LA CNCC

7.21 LETTRE D’AFFIRMATION COMPTES ANNUELS

Disponible sur le site CNCC – En cours de mise à jour.

7.22 LETTRE D’AFFIRMATION COMPTES CONSOLIDÉS

Disponible sur le site CNCC – En cours de mise à jour.

7.23 LETTRE D’AFFIRMATION COMPTES CONSOLIDÉS IFRS

Disponible sur le site CNCC – En cours de mise à jour.

7.24 LETTRE D’AFFIRMATION COMPTES SEMESTRIELS CONSOLIDÉS IFRS

Disponible sur le site CNCC – En cours de mise à jour.

7.25 LETTRE D’AFFIRMATION COMPTES SEMESTRIELS INDIVIDUELS

Disponible sur le site CNCC – En cours de mise à jour.

7.3 AUTRES CAS

7.31 LETTRE DEMANDANT AU PRÉSIDENT DE LA SOCIÉTÉ D’INSÉRER LES AFFIRMATIONS DANS LE PROCÈS-VERBAL DU CONSEIL D’ADMINISTRATION

Monsieur le Président,

Dans le cadre de notre mission de commissaire aux comptes, nous souhaitons voir confirmer par le conseil d’administration de votre société les affirmations que nous avons obtenues de ... (*préciser*) lors de notre mission.

Nous vous remercions de présenter cette demande à la prochaine réunion du conseil d’administration et de mentionner au procès-verbal de la réunion la communication ci-jointe.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l’expression de nos sentiments distingués.

7.32 LETTRE D’AFFIRMATION À OBTENIR DANS LE CADRE D’UNE ATTESTATION SUR LES RATIOS (COVENANTS)

EXEMPLE DE LETTRE D’AFFIRMATION – ATTESTATION SUR LES RATIOS

(à rédiger par la société sur son papier à en-tête)

Nom du cabinet ou du titulaire du mandat

Adresse

[Date] (45)

Objet : Votre mission d’attestation sur les informations financières établies dans le cadre de (*intitulé du contrat*) – Exercice clos le (*date de clôture*)

Conformément à vos normes d’exercice professionnel applicables en France, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre examen des informations financières établies selon (*intitulé du contrat*) (ci-après « le Contrat ») conclu par (*nom de l’entité*) (« la Société »).

1. Ces informations financières (ci-après « le Document ») ont été préparées en date du (*date du document*), sous notre responsabilité, dans le respect des définitions financières données dans le Contrat.

(45) Date de l’attestation sur les ratios.

2. Nous vous confirmons vous avoir communiqué le Contrat définitif ainsi que l'ensemble des avenants ou tout autre élément juridique pouvant avoir une incidence sur les modalités de calcul de ces informations financières.
3. Les modalités de calcul des ratios ainsi que les hypothèses que nous avons retenues sont correctement décrites dans le Document que nous avons établi et répondent aux dispositions du Contrat.
4. Les éléments pris en compte pour le calcul des ratios sont extraits des comptes (*consolidés/combinés/annuels*) de la Société au (*date de clôture*).
5. Nous vous confirmons que, depuis notre lettre d'affirmation sur les comptes (*consolidés/combinés/annuels*) en date du (*date de la lettre d'affirmation annuelle*), nous n'avons eu à ce jour connaissance d'aucun élément ni d'aucune affaire qui soit susceptible d'affecter de manière significative les comptes de notre société au (*date de clôture*) ainsi que le calcul des ratios financiers à cette date.

Le Président Directeur Général ou le Directeur Général
ou le Directeur Général Délégué
ou le Gérant

Le Directeur Financier
(le cas échéant)

7.33 AUTRES

Les commissaires aux comptes peuvent également se reporter aux exemples de lettre d'affirmation proposés dans les différents guides sectoriels.

ANNEXE

DÉCLARATIONS ÉCRITES QUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PEUT ESTIMER NÉCESSAIRES AU TITRE D'ÉLÉMENTS SPÉCIFIQUES

Comme cela est précisé en 2.2 de la présente note d'information, en dehors des déclarations écrites expressément prévues par la NEP 580 et détaillées en 2.1 et, éventuellement, des déclarations complémentaires afférentes à la responsabilité des dirigeants évoquées en 1.3, le commissaire aux comptes demande, lorsqu'il l'estime nécessaire, des déclarations écrites relatives aux comptes pris dans leur ensemble et/ou à des assertions spécifiques qui sont de nature à corroborer les éléments qu'il a par ailleurs collectés ou qui constituent, en l'absence d'autres éléments disponibles, les seuls éléments de preuve (cf. 1.2). Les déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaire de demander dépendent de son jugement professionnel et sont fonction de divers éléments détaillés en 2.2.

Des exemples de telles déclarations sont fournis ci-après.

Ils sont présentés par grands thèmes sans que cette liste soit exhaustive :

- a) Déclarations écrites relatives à l'exhaustivité des informations ou des enregistrements,
- b) Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques,
- c) Déclarations écrites spécifiques relatives aux comptes consolidés,
- d) Déclarations écrites relatives à d'autres éléments que les comptes.

a) Déclarations écrites relatives à l'exhaustivité des informations ou des enregistrements

Le commissaire aux comptes demande, lorsqu'il l'estime nécessaire, une ou plusieurs déclarations écrites pour vérifier que la direction a mis à sa disposition toutes les informations pertinentes ou pour valider l'exhaustivité de certains enregistrements dans les comptes.

Par exemple :

Confirmations relatives à l'exhaustivité de l'information communiquée au commissaire aux comptes :

- tous les livres comptables, les états annexes et documents financiers afférents à la comptabilité, tous les contrats ayant ou pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et tous les procès-verbaux des assemblées générales ou des organes délibérants et des réunions des organes compétents tenues au cours de l'exercice et jusqu'à la date des déclarations écrites ont été mis à sa disposition ;

- toutes les déficiences de contrôle interne dont la direction a connaissance (46) lui ont été communiquées ;
- les rapports, avis ou positions reçus et émanant d’organismes de contrôle ou de tutelle dont le contenu pourrait avoir une incidence significative sur la présentation et les méthodes d’évaluation des comptes lui ont été communiqués ;
- les décisions de gestion et les jugements susceptibles d’avoir une incidence significative dans l’établissement des comptes lui ont été communiqués ;
- toutes les informations sur l’identité des parties liées ainsi que sur les relations et transactions les concernant lui ont été données (47),

Confirmations relatives à l’exhaustivité de certains enregistrements dans les comptes :

- toutes les opérations de l’exercice et toutes les conséquences financières de tout accord/contrat ont été enregistrées et correctement traduites dans les comptes, y compris le cas échéant dans l’état des éléments hors-bilan, notamment, les opérations suivantes :
 - * accords conclus avec des établissements financiers et susceptibles de restreindre les disponibilités de la société ou ses lignes de crédit (*notamment clauses de type « covenant » ou « trigger event »*),
 - * transactions avec des entités *ad hoc*,
 - * engagements de rachat d’actifs précédemment cédés,
 - * tout autre accord sortant du cadre des opérations normales de la société ;
- toutes les dépréciations nécessaires ont été constituées pour ramener les éléments d’actif à leur valeur actuelle ;
- toutes les dépréciations des titres en portefeuille (titres de participation, titres immobilisés de l’activité de portefeuille, autres titres immobilisés et valeurs mobilières de placement) nécessaires ont été comptabilisées ;
- toutes les dépréciations nécessaires ont été constituées pour couvrir le risque résiduel de non-paiement des créances commerciales mobilisées ;
- tous les actifs, et en particulier tous les comptes de caisses ou banques, sont inclus dans les comptes. Les hypothèques, nantissements, gages ou toute autre sûreté sur des actifs sont explicitement indiqués dans l’annexe ;
- toutes les provisions nécessaires ont été constituées pour faire face soit à des pertes latentes, soit à des charges résultant d’engagements de ventes ou d’achats (de produits ou de devises) ou du non-respect de ceux-ci.

(46) Le commissaire aux comptes peut notamment estimer cette déclaration nécessaire pour les SA et SCA dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, qui établissent un rapport sur le contrôle interne ou pour les autres personnes morales ayant leur siège statutaire en France, dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé qui doivent publier des informations équivalentes (art. L. 621-18-3 du code monétaire et financier).

(47) Information obligatoire selon ISA 550 clarifiée – § 26-a.

b) Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques

Le commissaire aux comptes demande également, lorsqu’il l’estime nécessaire, des déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques.

Par exemple, il peut demander la confirmation que :

- l’entité est effectivement propriétaire de tous les actifs qui figurent au bilan ;
- l’activation des frais de développement à hauteur de X millions d’euros à la clôture de l’exercice est étayée par les prévisions d’activité et de profitabilité communiquées au commissaire aux comptes et qui correspondent aux estimations les meilleures dont la direction a connaissance ;
- le caractère indéterminé de la durée de vie retenue pour certaines immobilisations incorporelles a donné lieu à analyse ;
- les durées et modes d’amortissement reflètent au mieux la consommation des avantages économiques futurs associés ;
- l’évaluation des stocks, immobilisations incorporelles, titres en portefeuille... se fonde sur des informations prévisionnelles établies sous la responsabilité de la direction qui reflètent la situation future estimée la plus probable. Les décisions prises ou les actions envisagées ne contredisent pas les hypothèses retenues ;
- les divers éléments des engagements et passifs éventuels relatifs notamment aux aspects environnementaux, aux procès en cours, aux déclarations fiscales non prescrites ainsi que toute poursuite judiciaire ou affaire contentieuse ont été examinés et les provisions et informations figurant dans les comptes reflètent la situation future la plus probable ;
- s’agissant des engagements de retraite et avantages similaires, les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actuelle de ces obligations reflètent la meilleure estimation des variables qui détermineront le coût final des avantages évalués et sont cohérentes entre elles ;
- lorsque le référentiel comptable applicable prévoit de ne mentionner en annexe que les transactions avec les parties liées non conclues à des conditions de concurrence normale, toutes les transactions avec les parties liées non mentionnées dans l’annexe ont été réalisées à des conditions de concurrence normale ;
- les obligations contractuelles susceptibles, en cas de non-respect, d’affecter les comptes de façon significative (bilan ou engagements hors bilan) ont bien été respectées ;
- dans le cas où l’entité évolue dans le cadre d’un environnement incertain, l’utilisation de la convention de continuité d’exploitation pour l’établissement des comptes est appropriée, en prenant en compte une période de 12 mois à partir de la date de clôture (si le référentiel comptable ne définit pas la période) et les principales hypothèses, établies sur la base des éléments disponibles à la date de la déclaration, qui sous-tendent l’application de cette convention ont été communiquées au commissaire aux comptes.

c) Déclarations écrites spécifiques relatives aux comptes consolidés

Généralement, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d’obtenir des déclarations écrites spécifiques relatives aux comptes consolidés, notamment la confirmation des points suivants :

- le périmètre de consolidation prend en compte l’ensemble des entités *ad-hoc* et tous les contrats de portage sont mentionnés dans l’annexe aux comptes consolidés ;
- tous les engagements et conséquences résultant des opérations de cession de titres ou de liquidation de filiales ou sous filiales ont bien été pris en compte dans les comptes consolidés ;
- les actifs d’impôt différé comptabilisés reflètent la meilleure estimation du calendrier de reversement des différences temporelles taxables et de réalisation de bénéfices imposables futurs dans les juridictions fiscales concernées et ces prévisions de bénéfices imposables futurs sont cohérentes avec les hypothèses d’activité et de rentabilité utilisées dans les budgets et plans et avec les autres données prévisionnelles utilisées pour valoriser d’autres postes du bilan ;

Points spécifiques au référentiel français :

- il n’existe pas de participations non consolidées sur lesquelles le groupe exerce au minimum une influence notable, à l’exception de celles exclues du périmètre de consolidation en raison de leur caractère non significatif ;
- la consolidation de la (des) filiale(s) X (Y) par la méthode de ... se justifie par ...

Points spécifiques au référentiel IFRS :

- conformément aux prescriptions du référentiel, en l’absence d’une norme ou interprétation du référentiel spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition (par exemple les quotas d’émission ou les puts sur minoritaires), il a été développé et appliqué une méthode comptable appropriée, qui fait l’objet d’une description circonstanciée dans la note aux états financiers décrivant les méthodes comptables ;
- les goodwill ont notamment été affectés aux unités génératrices de trésorerie (ou aux groupes d’unités génératrices de trésorerie) au niveau le plus fin auquel ces goodwill sont suivis pour les besoins de la gestion du groupe. La valeur comptable et la valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie ont été déterminées de façon cohérente et, lorsque la détermination de leur valeur recouvrable a fait intervenir des prévisions de flux de trésorerie, ces dernières ont été établies sous la responsabilité de la direction pour refléter la meilleure estimation à ce jour des réalisations attendues de façon cohérente avec les budgets et plans ;
- les informations disponibles qui justifient le classement des transactions dont le paiement est fondé sur des actions dans la catégorie des transactions réglées en trésorerie ou des transactions réglées en instrument de capitaux propres lui ont été transmises.

Ces transactions ont été évaluées par référence à la juste valeur des instruments de capitaux propres accordés et/ou la juste valeur des biens et services reçus ;

- toutes les informations qui justifient le classement de ces avantages postérieurs à l’emploi dans la catégorie des régimes à cotisations définies ou des régimes à prestations définies ont bien été transmises ;
- les hypothèses actuarielles utilisées pour évaluer la valeur actuelle des obligations relatives aux régimes à prestations définies et le coût des services rendus au cours de l’exercice reflètent la meilleure estimation des variables qui détermineront le coût final des avantages évalués et sont cohérentes entre elles. Les taux d’actualisation retenus ont été déterminés en prenant en compte l’ensemble des informations disponibles sur le marché en matière de taux des obligations de première catégorie à la date de clôture ;
- tous les actifs et passifs financiers ont été revus à la date de clôture. Ils ont été correctement identifiés, classés, comptabilisés et évalués selon les dispositions du Référentiel. (*Le cas échéant*) En particulier, toutes les dépréciations d’actifs financiers nécessaires ont été comptabilisées, y compris pour les actifs financiers disponibles à la vente comptabilisés à la juste valeur et lorsqu’il a été estimé qu’ils présentaient des baisses significatives ou prolongées de juste valeur en deçà du coût d’acquisition ; pour les actifs financiers comptabilisés au coût amorti, les prévisions de flux de trésorerie permettant de déterminer la valeur recouvrable de ces actifs ont été établies sous la responsabilité de la direction pour refléter la meilleure estimation à ce jour des flux attendus. Les montants communiqués dans les notes aux états financiers représentent la meilleure estimation de la juste valeur des actifs et passifs financiers ;
- les dérivés et les activités de couverture sont comptabilisés conformément aux dispositions prévues par le Référentiel. En particulier, les activités de couverture comptabilisées comme telles font l’objet d’une documentation formalisée justifiant notamment la relation de couverture, son efficacité ainsi que l’objectif du Groupe en matière de gestion des risques et de stratégie de couverture ;
- les engagements et conséquences résultant des opérations de cession d’actifs financiers ont été analysés et traités conformément aux principes énoncés par le Référentiel, notamment les risques et avantages associés aux créances commerciales cédées ont été transférés, permettant la sortie du bilan de ces créances d’un montant total de X millions d’euros.

Le commissaire aux comptes demande également, lorsqu’il l’estime nécessaire, une déclaration écrite dans le cas où, en application du référentiel IFRS tel qu’adopté dans l’Union européenne, l’évaluation à la juste valeur peut être écartée lorsqu’il est présumé que cette évaluation n’est pas fiable.

d) Déclarations écrites relatives à d’autres éléments que les comptes

Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire de demander la confirmation, par exemple, que :

- le rapport de gestion contient toutes les informations requises par le code de commerce au titre des rémunérations, avantages et engagements de toute nature concernant les mandataires sociaux (article L. 225-102-1 du code de commerce) (48) (*le cas échéant*) ainsi que celles prévues par l'article L. 225-102-2 (*société exploitant une installation classée en risque Seveso*) ;
- toutes les informations entrant dans le champ d’application des conventions et engagements réglementés lui ont été communiquées conformément au code de commerce ;
- au cours de l’exercice, la société n’a détenu aucune créance sur l’un de ses administrateurs ou dirigeants (gérant, associé, directeur général, président) et n’a accordé aucune garantie en leur faveur, conformément au code de commerce ;
- tous les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés adressés ou mis à la disposition des membres de l’organe appelé à statuer sur les comptes lui ont été communiqués.

(48) Applicable aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé et aux sociétés qu’elles contrôlent constituées sous forme de SA ou SCA.

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâtisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

200 - 216 rue Raymond Losserand
75680 Paris cedex 14
+33 (0)1 44 77 82 82

SERVICE ÉDITION

**Ventes, informations
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr