

CNCC 07-06

Commissariat aux comptes

La lettre d'affirmation

Le fondement de la lettre d'affirmation, que les commissaires aux comptes demandent aux dirigeants de toutes les entités qu'ils contrôlent, est la norme CNCC 2-440 « Déclarations de la direction ».

Le référentiel normatif des commissaires aux comptes actuellement en vigueur en France pour l'audit des comptes correspond à la transposition des normes d'audit internationales (ISA) de l'IFAC¹.

Ce principe est à présent entériné au niveau européen puisque la Huitième Directive sur le contrôle légal des comptes, adoptée le 11 octobre 2005, prévoit que les Etats membres exigeront que les contrôles légaux soient conduits conformément aux normes d'audit internationales telles qu'adoptées en Europe².

Les lettres d'affirmation sont entrées aujourd'hui dans les usages courants des sociétés, cotées ou non, y compris des filiales de groupes étrangers.

Obligations des commissaires aux comptes

La norme CNCC 2-440 indique que « *Le commissaire aux comptes obtient de la direction les déclarations qu'il estime nécessaires dans le cadre de sa mission ou qui sont requises par d'autres normes.* » (paragraphe .02-).

Il est précisé au paragraphe .05- de cette norme que, sur les aspects significatifs touchant à l'établissement des comptes, des déclarations écrites de la direction sont obtenues, « *dès lors qu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et appropriés* ».

Par ailleurs, le paragraphe .06- prévoit que « *le commissaire aux comptes obtient de la direction les déclarations écrites expressément prévues par certaines normes professionnelles* » : 2-105 « *Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes* », 2-106 « *Prise en compte des textes légaux et réglementaires* », 2-425 « *Parties liées* », et, le cas échéant, 2-435 « *Continuité de l'exploitation* ».

Les points prévus dans ces normes doivent donc nécessairement être évoqués dans la lettre d'affirmation, y compris lors de l'audit des comptes d'OPCVM.

¹ International Auditing Practices Committee

² article 26 de la Directive

Ces obligations découlant de normes spécifiques, et notamment celles relatives à la possibilité de fraudes, ont été ajoutées à la norme « Déclarations de la direction » en 2003, et ont été à l'origine de la généralisation des demandes de lettres d'affirmation.

Modalités pratiques

Il est nécessaire pour le commissaire aux comptes d'obtenir des déclarations de la direction pour chaque SICAV et chaque fonds. En ce qui concerne les fonds, ceux-ci n'ont pas la personnalité morale et sont représentés à l'égard des tiers par la société de gestion. Les comptes des fonds gérés par une même société de gestion sont par conséquent sous la responsabilité des dirigeants de cette société. Ainsi rien ne s'oppose à ce que l'ensemble des déclarations écrites de la direction nécessaires lors de la clôture des comptes de plusieurs fonds soient réunies dans une même lettre d'affirmation, à la condition que les fonds concernés soient clairement précisés. Cette possibilité ne peut être retenue pour les SICAV.

Le commissaire aux comptes doit obtenir les déclarations de la direction à une date la plus rapprochée possible de la date de signature de son rapport. Par conséquent, il n'est pas possible de regrouper des déclarations écrites dans des lettres concernant plusieurs dates d'arrêté.

Conséquences du refus de la direction de signer de telles déclarations

Les normes professionnelles des commissaires aux comptes ne s'imposent pas aux dirigeants, cependant, les déclarations de la direction constituent, au regard de l'audit des comptes, des éléments probants.

Lorsque seule la déclaration de la direction constitue un élément probant, un refus de la direction peut conduire le commissaire aux comptes à formuler une réserve sur les comptes dans son rapport général, du fait de la limitation imposée à ses travaux.