

« La lettre d'affirmation », sujet traité par Jean Cormery, Commissaire aux Comptes, Président d'Audit Etoile (Société de Commissariat aux Comptes), Directeur Associé d'Adexi (Groupe Etoile).

La lettre d'affirmation est une méthode de confirmation des informations qui ont pu être communiquées au Commissaire aux Comptes dans le cadre de sa mission.

Historiquement, cette méthode n'était utilisée dans le commissariat aux comptes que par quelques grands cabinets internationaux intervenant sur des groupes généralement cotés. Elle ne concernait donc que rarement les PME et notamment les SEM. Elle était, par contre, habituellement utilisée dans des missions « ponctuelles » d'audit d'acquisition, d'opération de rapprochement (fusion, scission, apports partiels...) pour lesquelles il était nécessaire d'avoir la confirmation de la transmission de l'intégralité des informations utiles à la mission. Cette « affirmation » était d'ailleurs souvent reprise dans le protocole ou le traité sous la forme de « déclaration des dirigeants ».

Les trop nombreux scandales financiers et dépôts de bilan qui ont agité le monde économique et financier ont conduit à généraliser cette pratique, sans la rendre obligatoire, pour responsabiliser les dirigeants et rassurer le commissaire aux comptes sur la communication exhaustive des informations pouvant avoir une incidence sur les comptes annuels. Au cours de cette période, 2000-2003, le commissaire aux comptes pouvait s'en dispenser ou, quand il connaissait mal le client ou avait des doutes quant à sa parfaite information, l'imposer à son client.

Dans cette seconde hypothèse, le refus par le client de signer cette lettre d'affirmation se trouvait aggravé et le commissaire aux comptes était conduit à en tirer toutes les conséquences dans l'expression de son opinion.

Le nouveau référentiel des normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes édité le 3 juillet 2003 a levé toute ambiguïté dans l'utilisation de cette méthode en la rendant obligatoire.

Ce nouveau référentiel, bien que diffusé avant la Loi de Sécurité Financière du 1er août 2003, s'inspire de ses travaux préparatoires et insiste sur la responsabilisation des dirigeants et des commissaires aux comptes.

Le caractère obligatoire de la lettre d'affirmation est confirmé par 5 normes :

2.440 : Obtention d'éléments probants : déclarations de la Direction

Cette norme précise : « Le commissaire aux comptes s'assure que la direction à conscience que l'établissement et la présentation des comptes sont de son ressort et qu'elle en prend la responsabilité. » (Aspect pédagogique).

« Le commissaire aux comptes obtient, sur les aspects significatifs touchant à l'établissement des comptes des déclarations écrites de la direction ».

« Le commissaire aux comptes obtient de la direction les déclarations qu'il estime nécessaire, et ... les déclarations écrites expressément prévues par certaines normes professionnelles. »

ce qui renvoie donc aux normes suivantes :

2.105 : Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes

Si la direction a connaissance de risques ou de réalisation de fraudes ou erreurs, elle doit en informer le commissaire aux comptes.

2.106 : Prise en compte des textes légaux et réglementaires

La direction est responsable de l'application des textes de toute nature afférents à l'entreprise et à son secteur d'activité et doit informer le commissaire aux comptes de tout éventuel non-respect des textes.

2.425 : Parties liées

La direction est responsable de l'identification des « parties liées » et de l'information à fournir dans l'annexe et doit informer le commissaire aux comptes de toutes les opérations avec les parties liées.

2.435 : Continuité de l'exploitation

Notamment quand des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été identifiés, la direction doit s'engager par écrit sur les plans d'actions pour l'avenir qu'elle envisage ou qu'elle a commencé de mettre en œuvre.

A l'évidence, ces nouvelles obligations pour les dirigeants comme pour le commissaire aux comptes, s'inscrivent dans le contexte de durcissement des règles de contrôle et de gouvernance des entreprises ; séparation des rôles de président et de directeur général, rapport du président sur le contrôle interne, rapport du commissaire sur le rapport du président, obligation de justification de l'opinion dans le rapport général, mise en place de l'AMF et du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes...

Pour ce qui concerne les PME, et plus particulièrement les SEM, ces nouvelles contraintes imposées aux dirigeants sont souvent ressenties comme excessives et inopérantes. De plus, le fait que le mandat de président soit confié à un élu, pas forcément familiarisé avec les techniques comptables et financières, aura pour effet de reporter souvent la responsabilité de rédiger les rapports, de signer les lettres d'affirmation, vers le directeur général ou le directeur financier.

En l'absence de sanction pour le rapport sur l'organisation du contrôle interne et d'obligation pour la lettre d'affirmation, les dirigeants des SEM peuvent refuser d'établir et de signer ces documents, mais, dans ce cas, se mettent en situation difficile vis à vis du Conseil d'Administration et du Commissaire aux Comptes.

Pour le commissaire aux comptes, le non-respect des normes l'expose à des sanctions disciplinaires (de la Compagnie ou du HCCC) et peut engager sa responsabilité en cas de difficulté financière de la société ayant notamment son origine dans un des éléments couverts par ces normes. Il doit donc obligatoirement appliquer ces normes et en cas de refus des dirigeants, il lui appartiendra de décider si une telle situation le conduit à devoir accroître ses contrôles (et en corollaire augmenter le budget des honoraires) pour compléter ses diligences et d'apprécier l'éventuelle remise en cause de son opinion (réserve ou refus de certification pour incertitudes).

On ne peut donc que recommander la compréhension des contraintes de chacun et une parfaite collaboration entre les dirigeants et les commissaires aux comptes.