

DECLARATION ECRITES QUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PEUT ESTIMER NECESSAIRES AU TITRE D'ELEMENTS SPECIFIQUES

Christophe Guyot-Sionnest
56 rue d'Erevan D112 92130 Issy les Moulineaux
0667399676 cgs.conseil@gmail.com
www.conseil-cac.com

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.

Les déclarations que le commissaire aux comptes s'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,
- ...

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 connaissance¹ 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 ;

¹ 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).

– toutes les informations sur l'identité des parties liées ainsi que sur les relations et transactions les concernant lui ont été données²,

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.

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

² Information obligatoire selon ISA 550 clarifiée – § 26-a.

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 des 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)³ (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.

³ 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.