

Le 28 juin 2016

Avis 2016-03

***Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
et relatif à la désignation et l'implication du ou des commissaire(s) aux comptes
signataire(s) du rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes***

Introduction

Le Haut conseil a constaté, à l'occasion des contrôles périodiques, des divergences de pratiques dans la désignation et l'implication des commissaires aux comptes, personnes physiques, signataires des rapports destinés à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Ces pratiques soulèvent une question de principe quant aux critères auxquels doivent satisfaire ces commissaires aux comptes, décisionnaires de l'opinion exprimée sur les comptes des entités contrôlées.

Au cours de sa séance du 2 juin 2016, le Haut conseil a examiné cette question et a émis l'avis qui suit.

Avis du Haut conseil

L'article L. 822-9 dispose que « *Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes (...)* ».

Le Haut conseil est d'avis qu'il convient d'apprécier l'exercice de ces fonctions au regard des critères énoncés dans la note annexée au présent avis et établie en lien avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Le président du Collège

Christine GUÉGUEN

Désignation et implication du ou des commissaire(s) aux comptes signataire(s) du rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes

Signature des rapports

La signature des rapports de commissaire aux comptes pour les mandats détenus par une personne morale est prévue à l'article L. 822-9 qui dispose, en son alinéa 1, que « *Dans les sociétés de commissaires aux comptes inscrites, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes (...)* ».

Désignation du commissaire aux comptes signataire

La CNCC considère dans sa doctrine constante que « *toute signature du rapport comporte la reconnaissance d'une responsabilité dans le rapport établi. De ce fait, une telle situation implique que* » le ou les signataires, « *possède(nt) personnellement une connaissance suffisante de la situation de l'entreprise et qu'il(s) assume(nt) les décisions les plus significatives de la mission et notamment celles qui conduisent à l'expression de l'opinion* »¹. Ainsi le ou les commissaires aux comptes qui sont désignés comme signataires sont les décisionnaires de l'opinion exprimée et maîtrisent suffisamment le dossier pour être en mesure de prendre la responsabilité de l'opinion.

Par conséquent, les autres commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ne sont pas désignés « signataires » n'ont pas à signer le rapport. Il en est ainsi, par exemple, des commissaires aux comptes qui, au titre d'un mandat, ont effectué des contrôles, réalisé des consultations techniques ou encore effectué la revue indépendante mais qui n'ont pas été désignés signataires.

La désignation des signataires peut être régie par les procédures internes mises en place dans les sociétés de commissaires aux comptes. Ainsi, dans le cadre de l'application de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation, des cabinets ont mis en place des telles procédures. A cet effet, lorsque plusieurs commissaires aux comptes interviennent sur un même dossier, ces cabinets ont défini un ensemble de critères permettant d'attribuer, parmi ceux-ci, le rôle de « signataire(s) ».

Implication du commissaire aux comptes signataire

- *Participation aux travaux d'audit*

Quelles que soient les modalités de désignation des signataires retenue par le cabinet, il convient qu'ils soient en mesure d'assumer les responsabilités qui leur sont confiées.

En cas de pluralité de signataires, chacun d'entre eux doit être en mesure d'assumer cette responsabilité.

A ce titre, à l'appui des travaux réalisés par l'équipe d'audit et, le cas échéant, des autres personnes ayant participé à la mission, le(s) signataire(s) devra(ont) procéder à la revue de certains travaux et notamment :

- la prise de connaissance de l'entité, l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes et la détermination des seuils de signification ;
- l'approche d'audit et le plan de mission ;
- la lettre de mission ;
- les procédures analytiques permettant la revue de la cohérence d'ensemble des comptes ;
- la conclusion sur l'ensemble des travaux réalisés ;
- la communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité ;
- l'élaboration du rapport d'audit.

Les heures de travail consacrées au mandat par le signataire et leur importance relative par rapport au budget global du mandat dépend de la taille et de la complexité de ce dernier.

¹ Note d'information n° 1 « *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* », § 6.133 avec renvoi au bulletin CNCC n° 71 page 331

- *Représentation du cabinet d'audit*

Le signataire représente la société de commissaire aux comptes auprès de l'entité.

Ce rôle de représentation et d'engagement de la société de commissaire aux comptes caractérise le fait d'être décisionnaire dans l'expression de l'opinion sur les comptes. Il incombe ainsi au signataire d'assurer une présence habituelle aux réunions des organes compétents de l'entité, et notamment à celles au cours desquelles les comptes sont arrêtés. En effet, c'est lors de la réunion de l'organe compétent qui arrête les comptes que le signataire, les signataires le cas échéant ou l'un d'entre eux² va, conformément aux dispositions de l'article L. 823-16 du code de commerce, porter à la connaissance de cet organe les informations prévues par ledit article.

Lorsque l'une entité contrôlée est dotée d'un comité spécialisé (comité d'audit pour les sociétés cotées), le signataire y participe également.

² En cas de pluralité de signataires, chaque signataire n'assiste pas nécessairement à toutes les réunions de l'organe compétent (ou du comité spécialisé).