

le 12 avril 2018
Avis 2018-02

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
portant sur la possibilité d'exercer concomitamment au sein d'une même coopérative
les missions de commissaire aux comptes et de réviseur coopératif**

Introduction

Le Haut conseil a été saisi par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une coopérative, dès lors qu'il est agréé en qualité de réviseur coopératif, d'exercer une mission de révision coopérative au sein de l'entité dont il certifie les comptes au regard des règles de déontologie qui lui sont applicables.

Cette question s'inscrit dans le cadre de l'extension de la révision coopérative par la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire à l'ensemble des coopératives quel que soit leur secteur d'activité.

La révision coopérative est une mission prévue et définie à l'article 25-1 de loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération dont l'objet est de « *vérifier la conformité de [l'] organisation et [du] fonctionnement [des coopératives] aux principes et aux règles de la coopération et à l'intérêt des adhérents, ainsi qu'aux règles coopératives spécifiques qui leur sont applicables et, le cas échéant proposé des mesures correctives* ».

Le dispositif de révision est complété par le décret n° 2015-800 du 1^{er} juillet 2015 fixant les seuils au-delà desquels les sociétés coopératives sont soumises à la procédure de révision et adaptant la révision coopérative aux sociétés coopératives de production et le décret 2015-706 du 22 juin 2015 pris en application des articles 25-1 à 25-5 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération et relatif aux conditions d'agrément des réviseurs coopératifs et aux conditions et modalités d'exercice de leurs fonctions .

En outre, des dispositions spécifiques s'appliquent à certaines familles de coopératives.

Le Haut Conseil s'est saisi de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

Avis du Haut conseil

Le Haut conseil a tout d'abord relevé que les règles régissant l'incompatibilité et l'indépendance du réviseur instaurées par le décret n° 2015-706 du 22 juin 2015 comportent un article 6 qui dispose que : *"Le réviseur, personne physique, et les dirigeants sociaux ainsi que les personnes effectuant les opérations de révision au nom, pour le compte et sous la responsabilité d'une personne morale agréée comme réviseur ne peuvent être nommés dirigeants, associés ou sociétaires, salariés ou prestataires rémunérés des coopératives qu'ils ont révisées, pendant cinq ans après la fin de leur mission de révision.*

Toute personne ayant été dirigeante, associée ou sociétaire, salariée ou prestataire rémunérée d'une coopérative ne peut être nommée réviseur de cette coopérative ni y effectuer des opérations de révision coopérative au nom, pour le compte et sous la responsabilité d'une personne morale agréée comme réviseur moins de cinq ans après la fin de sa fonction".

Sans remettre en cause la nature institutionnelle de la mission légale du commissaire aux comptes, le Haut conseil a constaté, que lorsque le commissaire aux comptes intervient en cette qualité au sein d'une coopérative, il réalise une prestation que la coopérative rémunère par des honoraires. A ce titre, il répond à la qualification de prestataire rémunéré.

Cependant, le Haut conseil a estimé que le commissaire aux comptes d'une coopérative n'est pas visé par l'incompatibilité prévue à l'article 6 susvisé en raison du fait que la mission qui lui est confiée est une mission légale et que des règles de déontologie s'imposent à lui dans l'exercice de cette mission, ce qui a pour effet de lui permettre d'œuvrer en toute indépendance à l'égard de l'entité.

Le Haut conseil a ensuite relevé que l'objectif assigné au réviseur coopératif par la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 consistant à opérer des vérifications dans l'intérêt des adhérents de la coopérative et à proposer, le cas échéant, des mesures correctives, est incompatible avec les règles régissant l'exercice de la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes, en particulier les dispositions des articles 4 « *Impartialité* » et 5 « *Indépendance et prévention des conflits d'intérêts* » du code de déontologie.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes d'une coopérative ne peut pas exercer concomitamment la mission de révision coopérative au sein de celle-ci quand bien même il serait agréé en qualité de réviseur coopératif, compte tenu des règles de déontologie applicables à la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil souligne qu'en revanche, rien n'empêche un commissaire aux comptes agréé en qualité de réviseur coopératif de réaliser la mission de révision pour une coopérative dont il ne certifie pas les comptes.

Christine Guéguen
Président du Collège

