

le 27 mars 2014

Avis 2014-03

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles
confié aux fédérations agréées pour la révision agricole***

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par le Président de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de questions relatives à l'exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole.

Les spécificités de ce secteur ont conduit le législateur à prévoir la possibilité pour certaines coopératives de confier le contrôle légal de leurs comptes aux fédérations agréées pour la révision agricole.

Ces fédérations peuvent donc assurer des missions de révision agricole et des missions de commissariat aux comptes¹.

La révision agricole est une mission prévue et définie par le code rural et dont l'objet est de « [contrôler] *la conformité de [la] situation et [du] fonctionnement* [des coopératives et de leurs unions] *aux principes et aux règles de la coopération* »².

Concernant le contrôle légal des comptes par ces fédérations, l'ordonnance du 5 octobre 2006 prévue par l'article 59 de la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 a redéfini les modalités d'exercice de la mission.

Elle a introduit l'obligation que la mission de certification des comptes jusqu'alors réalisée par un réviseur agréé le soit désormais par un commissaire aux comptes, personne physique.

L'article L. 527-1-1 dispose ainsi que « *Au sein et pour le compte des fédérations agréées pour la révision mentionnées à l'article L. 527-1, les missions de contrôle légal des comptes sont exercées par les personnes physiques inscrites sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce. Par dérogation aux dispositions du 2° de l'article L. 822-10 du même code, ces personnes peuvent être salariées par la fédération mais ne peuvent alors exercer d'autres missions de contrôle légal des*

¹ **Article L.612-1 du code de commerce** « *Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe. Les modalités d'établissement de ces documents sont précisées par décret.*

Ces personnes morales sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

Pour les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, cette obligation peut être satisfaite, dans les conditions définies à l'article L. 527-1-1 du code rural et de la pêche maritime, par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision mentionnée à l'article L. 527-1 du même code. »

² Article L. 527-1 du code rural

comptes. Elles peuvent, en revanche, être habilitées, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de contrôle de conformité prévues à l'article L. 527-1. ».

Le décret du 10 mars 2008 a complété le dispositif et prévu l'inscription des réviseurs agréés sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce. Les fédérations de révision, elles-mêmes, ne sont pas inscrites sur cette liste.

Le Haut Conseil a examiné les questions de la Compagnie nationale et échangé avec cette dernière en vue d'apprécier les situations correspondant à ces questions. Elle a également entendu les représentants du Haut Conseil de la Coopération Agricole et de l'Association Nationale de Révision.

A l'issue de ces échanges, le Haut Conseil a estimé opportun de se prononcer sur les points suivants :

1. L'identité du détenteur du mandat de commissariat aux comptes

Certaines situations relevées par la Compagnie nationale soulèvent des questions relatives aux obligations des coopératives agricoles en matière de nomination et d'identification de leur contrôleur légal des comptes et en particulier lorsque les coopératives recourent aux services d'une fédération agréée pour la certification de leurs comptes.

2. La concomitance des missions de révision et contrôle légal des comptes

Certains commissaires aux comptes salariés de fédérations exercent, pour une même coopérative, à la fois la mission de réviseur et celle de commissaire aux comptes.

3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision

La Compagnie nationale expose que des commissaires aux comptes salariés de fédérations agréées pour la révision participent, en qualité de collaborateurs externes, à des missions de contrôle légal des comptes confiées à des sociétés de commissariat aux comptes. Dans d'autres cas, ces commissaires aux comptes salariés sont actionnaires de sociétés de commissariat aux comptes.

4. L'application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau au secteur de la coopération agricole et à la situation particulière présentée par la compagnie nationale et exposée ci-après

Un commissaire aux comptes, salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, certifie les comptes de coopératives agricoles adhérentes de cette fédération.

Ces coopératives adhèrent également à une fédération régionale de coopération agricole consacrée à la défense des intérêts sectoriels des coopératives (ci-après « fédération syndicale »), qui propose à ses adhérents des services de conseil, notamment en matière juridique, sociale et fiscale.

Ces deux fédérations ont en commun la quasi-totalité de leurs adhérents. Elles ont des vecteurs de communication communs et une partie de leur dénomination est identique. Elles partagent également des moyens matériels et humains.

La fédération syndicale et le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision détiennent des parts dans une société de commissariat aux comptes.

Cette société recourt, pour l'exercice de certaines de ses missions de contrôle légal, au personnel de la fédération agréée pour la révision et notamment au commissaire aux comptes salarié de cette fédération. Ces missions sont exercées dans des sociétés faisant partie de groupes auxquels appartiennent les adhérents des fédérations ou dans les adhérents eux-mêmes.

La fédération syndicale et la société de commissariat aux comptes ont des « clients » communs appartenant au même groupe.

5. Le respect du principe général d'indépendance dans la situation ci-avant exposée

Au cours de sa séance du 27 mars 2014, le Haut Conseil a examiné ces questions et a émis l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce, en ce compris le code de déontologie, s'appliquent par principe aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Au sein des fédérations de révision agricole, le commissaire aux comptes personne physique qui réalise la mission de certification des comptes pour le compte de celle-ci est tenu de respecter ces dispositions sous réserve des conditions prévues par le code rural. Etant inscrit sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce, il est soumis au contrôle du Haut Conseil.

1. Identité du détenteur du mandat

Les articles L. 612-1 du code de commerce et L. 527-1-1 du code rural prévoient :

- que l'obligation de nomination d'au moins un commissaire aux comptes et un suppléant faite aux coopératives agricoles et aux sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, peut être satisfaite par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision.
- et que la mission de contrôle légal des comptes est alors exercée au sein et pour le compte de la fédération par un commissaire aux comptes personne physique, salarié de la fédération.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces dispositions que les coopératives qui recourent au service d'une fédération agréée pour la révision pour satisfaire à leurs obligations de nomination d'un commissaire aux comptes, ne sont pas tenues de désigner formellement un commissaire aux comptes.

Leurs obligations administratives consistent à faire état du recours au service d'une fédération agréée pour la révision et à désigner cette fédération.

L'identification du commissaire aux comptes qui exerce le contrôle légal des comptes au sein et pour le compte de la fédération agréée pour la révision n'est pas requise par les textes.

Il est toutefois d'avis que la désignation de la fédération agréée pour la révision serait utilement complétée par l'identification du commissaire aux comptes salarié, personne physique, en charge de l'exercice de la mission de certification des comptes.

2. Concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes

Le Haut Conseil estime que l'article L. 527-1-1 du code rural n'exclut pas la concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes dans une même entité.

Les commissaires aux comptes salariés des fédérations agréées de révision agricole ne sauraient toutefois délivrer aux entités qui recourent à leurs services, des prestations autres que celle relevant de la révision, telle que définie à l'article L. 527-1 du code rural, ou entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1.

3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision

L'article L. 527-1-1 du code rural dispose que le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision ne peut pas « *exercer d'autres missions de contrôle légal des comptes* ».

Le Haut Conseil estime que le seul fait, pour le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, d'apporter son concours à une société de commissariat aux comptes en qualité de collaborateur externe ou de détenir une fraction du capital de cette société ne suffit pas à caractériser l'exercice de la mission de commissaire aux comptes dans cette société.

Il est ainsi d'avis que les pratiques exposées par la Compagnie nationale ne sont pas contraires aux dispositions de l'article L. 527-1-1 du code rural.

Les règles applicables aux commissaires aux comptes doivent toutefois être respectées et être mises en œuvre, pour ce qui concerne le recours à un collaborateur externe, conformément aux principes de l'avis du Haut Conseil du 24 juin 2010. Cet avis rappelle en particulier que le commissaire aux comptes qui signe les rapports de certification doit conserver l'entière maîtrise de la mission.

4. Application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau dans la situation exposée par la Compagnie nationale

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes, et en l'espèce, le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision et la société de commissariat aux comptes, sont tenus de respecter sans restriction les dispositions de l'article 22 du code de déontologie.

Ainsi, au vu de l'organisation exposée, le Haut Conseil est d'avis que :

- concernant le commissaire aux comptes, salarié de la fédération agréée pour la révision, il ne peut pas être exclu que les liens qu'il entretiendrait avec la fédération syndicale soient constitutifs d'un intérêt économique commun qui conduise à l'identification d'un réseau au sens de l'article précité ;
- pour ce qui concerne la société de commissariat aux comptes, l'existence d'une clientèle commune avec la fédération agréée de révision et la fédération syndicale et les liens capitalistiques tels que décrits constituent des indices d'appartenance à un même réseau.

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes doivent procéder à l'analyse de leur situation et, en cas de doute, le saisir pour avis.

5. Respect du principe général d'indépendance

En application des dispositions du code de déontologie, les commissaires aux comptes doivent éviter toute situation susceptible de porter atteinte à leur impartialité et à leur indépendance.

Le Haut Conseil estime qu'une vigilance particulière doit être portée, au regard des articles 4, 5, 6, 11 et 12 du code de déontologie :

- par le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision, lors de l'acceptation et de l'exercice de la mission de certification des comptes de coopératives qui bénéficient de prestations fournies par une fédération syndicale liée à la fédération agréée pour la révision, et à laquelle il est lui-même lié ;
- par la société de commissariat aux comptes qui a pour actionnaire(s) une fédération syndicale et/ou un commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision et qui certifie les comptes d'entités adhérentes à ces mêmes fédérations ou appartenant au groupe d'entités adhérentes.

Christine THIN

Présidente