

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION**

*Dossier n° FR 2023-06 S
Décision du 14 septembre 2023*

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, composée de :

M. Xavier Blanc, président,
M. Thierry Vught,
M. Gérard Gil,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 22 juin 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

la société A.F.G. (Audit-Finance-Gestion)
société par actions simplifiée (RCS Nîmes 392 339 420),
ayant son siège au Parc Georges Besse, 30, allée Charles Babbage,
Immeuble Le Pharos, à Nîmes (30035),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro
4100036241,
représentée par sa présidente, Mme Maria Piolet.

Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 821-1, I, 7°, L. 821-2, II, L. 821-3, II, L. 824-1 à L. 824-14, R. 821-5, et R. 824-1 à R. 824-27 ;

Après avoir entendu :

- le rapporteur général,
- la société A.F.G., représentée par Mme Piolet, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 14 septembre 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus, en présence de son secrétaire, puis rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. La société A.F.G. est inscrite depuis 2009 sur la liste des commissaires aux comptes. Elle est présidée par Mme Piolet, son associée majoritaire par l'intermédiaire de la société A.F.G. Holding et unique commissaire aux comptes signataire depuis octobre 2015, qui exerce également en son sein l'activité d'expertise comptable.

2. La société A.F.G. était titulaire en 2021 de dix mandats de commissaire aux comptes. Cette activité a représenté ■■■■■€ d'honoraires en 2020, sur un chiffre d'affaires total de ■■■■■€.

3. Cette société a notamment été nommée le 29 mars 2012 commissaire aux comptes de la société Vernazobres Frères, spécialisée dans le commerce de produits chimiques. Ce mandat a été renouvelé le 29 mars 2018 pour six exercices.

4. Par une lettre du 10 septembre 2020 adressée à la société Vernazobres Frères, la société A.F.G. l'a informée qu'elle démissionnait de ce mandat, justifiant cette démission, sur le fondement de l'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, par le fait que, compte tenu de son entrée en fonction prochaine en tant qu'expert-comptable d'une filiale de cette société, la société MPA, elle se trouverait en situation d'incompatibilité. Le même jour, la société A.F.G. a informé la présidente du Haut conseil de cette démission.

5. Par une lettre du 15 octobre 2020, le directeur du bureau de Nîmes de la société KPMG Entreprises a porté à la connaissance de la présidente du Haut conseil le fait que la société A.F.G. avait repris la mission de présentation des comptes annuels de la société Vernazobres Frères qu'elle-même exerçait, en tant qu'expert-comptable, depuis 1994.

6. Le 9 novembre 2020, la présidente du Haut conseil a saisi de ces faits le rapporteur général, lequel a ouvert le 10 novembre 2020 une enquête concernant Mme Piolet et la société A.F.G. et portant sur le respect de leurs obligations légales et réglementaires.

7. A l'issue de cette enquête, par une décision du 13 octobre 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de la société A.F.G. et a arrêté le grief suivant :

« Il est reproché à la société AFG d'avoir démissionné, le 10 septembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes titulaire de la société Vernazobres Frères, sans pouvoir invoquer aucun des motifs légitimes limitativement énumérés à l'article 28 I. du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, ce qui constituerait une violation des art. L. 823-3 al. 1 du code de commerce et 28 I. du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Ce manquement serait susceptible de constituer une faute disciplinaire au sens de l'art. L. 824-1 I 1° du code de commerce, passible des sanctions énumérées à l'art. L. 824-2 du code de commerce. »

8. Ce grief a été notifié à la société A.F.G. par une lettre recommandée avec accusé de réception du 2 janvier 2023.

9. Le 3 janvier 2023, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 22 mars 2023.

10. La société A.F.G. a été convoquée pour la séance du 22 juin 2023 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 11 avril 2023.

11. Avisé de la séance en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Montpellier-Nîmes a indiqué qu'il ne souhaitait pas être entendu.

12. Lors de la séance du 22 juin 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcés à l'encontre de la société A.F.G. un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 15 000 €.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé du grief

13. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent.

Constitue une faute disciplinaire :

1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; [...] ».

14. L'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose par ailleurs :

« Le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. »

15. L'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, dispose en outre :

« Démission

I. – Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.

Constitue un motif légitime de démission :

a) La cessation définitive d'activité ;

b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;

c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;

d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe le Haut Conseil du commissariat aux comptes et indique les motifs de sa décision.

Il en informe également l'Autorité des marchés financiers et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités. ».

16. En l'espèce, le mandat de la société A.F.G. de commissaire aux comptes de la société Vernazobres Frères a été renouvelé le 29 mars 2018 pour six exercices, soit jusqu'à la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes de l'exercice qui serait clos le 31 décembre 2023.

17. Entendue pendant l'enquête puis devant la formation restreinte, en qualité de représentante de la société A.F.G., Mme Pialet a déclaré que les dirigeants de la société Vernazobres Frères lui avaient fait part de leur mécontentement quant à la qualité des travaux de leur expert-comptable et lui avaient proposé, en juillet 2020, de reprendre la mission de présentation des comptes de la société MPA, filiale de la société Vernazobres Frères. Mme Pialet a indiqué que la décision d'accepter cette proposition s'était inscrite dans une stratégie de la société A.F.G. de se recentrer sur son activité d'expertise comptable. Elle a précisé qu'avant la loi dite Pacte, la société A.F.G. était titulaire de 17 mandats, qu'elle n'en détenait plus que huit à la date de la séance et n'en détiendrait prochainement plus que cinq. Elle a fait valoir, à cet égard, qu'il était de plus en plus difficile de maintenir une activité de commissariat aux comptes depuis l'entrée en vigueur de cette loi. Elle a ajouté qu'au mois de juillet 2020, la société A.F.G. avait en outre rencontré des difficultés de recrutement à la suite du départ de deux experts-comptables stagiaires participant à l'activité de commissariat aux comptes.

18. Mme Pialet ayant considéré que l'acceptation à venir de cette mission d'expertise comptable pour la société MPA était incompatible avec la poursuite de son mandat de commissaire aux comptes de la société Vernazobres Frères, la société A.F.G. en a donc démissionné le 10 septembre 2020, pour ce motif.

19. Mme Pialet a indiqué qu'alors que ce n'était pas prévu initialement, la société Vernazobres Frères avait proposé, dans un second temps, que la société A.F.G. devienne également son expert-comptable. Aux termes de lettres de mission des 24 septembre et 13 novembre 2020, la société A.F.G. a ainsi accepté des missions de présentation des comptes annuels de la société Vernazobres Frères puis de la société MPA. Elle a ensuite, aux termes d'un avenant du 17 janvier 2021, accepté une mission d'établissement des bulletins de paie et de transmission des déclarations sociales de la société Vernazobres Frères.

20. Le rapporteur général relève que les missions d'expertise comptable réalisées par la société A.F.G. pour les sociétés Vernazobres Frères et MPA représentent un montant total annuel d'honoraires de ■■■■■€, tandis que le mandat de certification des comptes de la société Vernazobres Frères représentait, en moyenne, un montant total annuel d'honoraires d'environ ■■■■■€.

21. Cela étant, que la décision de la société A.F.G. de démissionner de ce mandat ait été prise dans le cadre d'une stratégie de désengagement de l'activité de commissariat aux comptes, comme le soutient Mme Pialet, au regard de la seule proposition de la société MPA, qui ne représentait qu'un montant d'honoraires annuel d'environ ■■■■■€, donc à peine

supérieur au montant des honoraires auxquels elle renonçait en démissionnant de son mandat, ou qu'elle ait été justifiée par un intérêt financier immédiat, le motif que la société A.F.G. invoque pour justifier sa démission, le 10 septembre 2020, alors que son mandat devait courir jusqu'à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2023, ne peut être qualifié de légitime, au sens de l'article 28, I, du code de déontologie.

22. En effet, l'incompatibilité entre le mandat de certification des comptes de la société Vernazobres et les missions de présentation des comptes de sa filiale MPA, dont la société A.F.G. se prévaut comme justifiant cette démission, ne résultait que de son propre choix d'accepter cette mission de présentation des comptes, en connaissance de l'incompatibilité qui en découlerait, ce à quoi rien ne la contraignait.

23. Par conséquent, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, la société A.F.G., qui ne se prévaut d'aucun autre motif susceptible de justifier sa démission, a manqué aux dispositions des articles L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce et 28 du code de déontologie, et donc commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, en démissionnant sans motif légitime, le 10 septembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes de la société Vernazobres Frères.

Sur les sanctions

24. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016, dispose notamment que les commissaires aux comptes sont passibles de l'avertissement, du blâme, de l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, de la radiation de la liste et du retrait de l'honorariat, ainsi que d'une sanction pécuniaire d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne morale, un million d'euros ou si cette somme est plus élevée, lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

25. L'article L. 824-12 de ce code, dans sa rédaction issue de la même ordonnance, dispose par ailleurs :

« Les sanctions sont déterminées en tenant compte :

1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;

2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;

3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;

4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;

5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;

6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;

7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle

est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »

26. Si les sanctions ne peuvent être déterminées qu'au regard des seuls critères que cet article énumère, la formation restreinte peut toutefois ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

27. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à la société A.F.G. les fautes qui lui sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes lui auraient évités, dès lors que la seule comparaison des chiffres d'affaires résultant des missions de certification des comptes de la société Vernazobres, d'un côté, et de présentation des comptes de la société MPA, voire de la société Vernazobres Frères, à supposer que cette dernière mission doive être prise en considération au regard des explications données par Mme Pialet sur les circonstances de la démission de la société A.F.G., ne suffit pas à déterminer le gain procuré par la reprise de ces missions d'expertise comptable, faute de tout élément soumis à la contradiction sur la marge réalisée sur ces prestations, et, d'autre part, que ces fautes ne concernent pas des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, la sanction prononcée sera déterminée au regard des critères énumérés par l'article L. 824-12 du code de commerce, précité, à l'exception de ceux prévus par les 4° et 7° de ce texte.

28. Le manquement reproché à la société A.F.G., dont elle est seule responsable, est grave, dans la mesure où cette société s'est affranchie sans motif légitime de la durée minimale de six exercices fixée par la loi pour la mission de contrôle légal des comptes confiée à un commissaire aux comptes, qui constitue une garantie de l'indépendance de celui-ci.

29. Cependant, il sera relevé que la société A.F.G. n'a pas cherché à dissimuler le motif de cette démission, dès lors qu'elle l'a elle-même signalé au Haut conseil, qu'elle ne s'est vu reprocher antérieurement aucun manquement disciplinaire et qu'elle a répondu, par l'intermédiaire de sa représentante, aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur général et aux demandes de communication de documents qui lui ont été faites pendant l'enquête, ce qui constituait la seule coopération attendue de sa part.

30. Compte tenu de ces éléments d'appréciation, et des éléments communiqués par la société A.F.G. sur sa situation financière, il y a lieu de prononcer à son encontre un blâme, ainsi qu'une sanction financière d'un montant de 10 000 €.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que la société A.F.G., en tant que commissaire aux comptes, a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce en démissionnant sans motif légitime, le 10 septembre 2020, de son mandat de commissaire aux comptes de la société Vernazobres Frères, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce et de l'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;

Prononce à l'encontre de la société A.F.G. un blâme, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 € ;

Dit qu'en application des articles L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification au président du Haut conseil.

Fait à Paris, le 14 septembre 2023

Le secrétaire

Le président

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 421-1 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.