

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION

Dossier n° *FR 2023-01 S*
Décision du 12 octobre 2023

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

M. Xavier Blanc, président,
Mme Bénédicte François,
M. Gérard Gil,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 6 juillet 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. [REDACTED]
né le [REDACTED]
domicilié au [REDACTED]
inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro [REDACTED],
comparant en personne, assisté de Me André-François Bouvier-Ferrenti.

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,
- M. [REDACTED], ainsi que son conseil, qui ont eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 28 septembre 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 12 octobre 2023, date à laquelle la décision suivante a été rendue par mise à disposition au secrétariat de la formation restreinte.

Faits et procédure

1. M. [REDACTED], qui est âgé de [REDACTED] ans, est inscrit depuis 1993 sur la liste des commissaires aux comptes. Il exerce en nom propre et était titulaire, en 2020, de 64 mandats non EIP, représentant 4 674 heures d'audit et [REDACTED] € d'honoraires.

2. M. [REDACTED] est également inscrit, depuis 1990, au tableau de l'ordre des experts-comptables. Cette activité a représenté, en 2020, un total d'environ [REDACTED] € d'honoraires.

3. Le 18 novembre 2016, M. [REDACTED] a été élu président de la chambre de commerce et d'industrie de [REDACTED] (la CCI [REDACTED]), pour une durée de cinq ans. Son mandat a été renouvelé en décembre 2021 pour une durée de cinq ans.

4. Par ailleurs, le 22 décembre 2016, à la suite d'un appel d'offre, l'assemblée générale de l'association [REDACTED], agence de développement économique et de coopération régionale ayant pour objet de contribuer au développement économique de [REDACTED] selon les orientations définies par la collectivité territoriale de [REDACTED], a nommé M. [REDACTED] comme commissaire aux comptes. Cette nomination faite en son absence lui a été notifiée le 30 décembre 2016.

5. Par une lettre du 11 janvier 2017, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED] a porté cette nomination à la connaissance de la présidente du Haut conseil, lui indiquant que les statuts de l'association [REDACTED] prévoient que le président de la CCI [REDACTED], ou son représentant, est membre de droit de son conseil d'administration, de sorte qu'en acceptant cette mission, M. [REDACTED] serait susceptible d'avoir enfreint les dispositions du code de déontologie relatives à l'acceptation d'une mission par le commissaire aux comptes.

6. Le 17 juillet 2017, la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des faits ainsi portés à sa connaissance.

7. Le 23 octobre 2017, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant M. [REDACTED] portant sur le respect des obligations législatives et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes.

8. Par une décision du 18 novembre 2021, après que le rapporteur général lui avait soumis un rapport d'enquête du 4 octobre 2021 aux termes duquel il concluait qu'aucun des faits dont il était saisi n'était susceptible de constituer un manquement imputable à M. [REDACTED], la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a ordonné une poursuite de l'enquête.

9. Après avoir communiqué à M. [REDACTED] un pré-rapport daté du 16 mai 2022, le rapporteur général a soumis à la formation statuant sur les cas individuels un second rapport d'enquête du 3 août 2022, aux termes duquel il concluait que M. [REDACTED] était susceptible de s'être placé dans une situation de nature à compromettre son indépendance. Par une décision du 27 octobre 2022, la formation statuant sur les cas individuels a alors engagé une procédure de sanction à l'encontre de M. [REDACTED] et a arrêté le grief suivant :

« Il est reproché à M. [REDACTED], commissaire aux comptes inscrit sous le numéro [REDACTED], de s'être placé, depuis le 22 décembre 2016, dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de l'association [REDACTED] dont il est le commissaire aux comptes, cette indépendance s'appréciant en réalité ou en apparence, en détenant, d'une part, en qualité de président de la chambre de commerce et d'industrie de [REDACTED] (CCI [REDACTED]), un droit de vote aux conseils d'administration de [REDACTED] et, d'autre part, en qualité de représentant légal de la CCI [REDACTED], un droit de vote aux assemblées générales, ce qui constituerait une violation des dispositions de l'article L. 822-10 1° du code de commerce et (i) des articles 5 et 6 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa version applicable antérieurement au 1^{er} juin 2017 pour les faits antérieurs à cette date et (ii) de l'article 5 du

complète, la formation statuant sur les cas individuels a en réalité demandé au rapporteur général de modifier les conclusions de son premier rapport d'enquête afin de pouvoir prendre une décision de renvoi devant la formation restreinte s'appuyant sur un rapport conforme aux griefs qu'elle envisageait d'arrêter.

18. M. [REDACTED] demande en conséquence l'annulation du pré-rapport d'enquête du 16 mai 2022, de la délibération de la formation statuant sur les cas individuels du 27 octobre 2022 s'appuyant sur ce pré-rapport, de la notification de griefs du 2 janvier 2023 et du rapport final du 15 mars 2023.

19. Cela étant exposé, il est exact qu'aux termes d'un premier rapport d'enquête du 4 octobre 2021, le rapporteur général préconisait de ne pas engager de poursuites disciplinaires à l'encontre de M. [REDACTED], dès lors qu'en dépit de ses fonctions de président de la CCI [REDACTED], il n'avait pas siégé au sein des organes délibérants de l'association [REDACTED], dont il était le commissaire aux comptes, et qu'en conséquence, il ne s'était pas trouvé en situation d'incompatibilité. Aux termes de son second rapport d'enquête du 3 août 2022, le rapporteur général a considéré, au contraire, que M. [REDACTED] était susceptible d'être poursuivi disciplinairement pour s'être placé dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de cette association.

20. Cependant, en premier lieu, lorsqu'elle estime que les éléments recueillis au cours de l'enquête ne lui permettent pas de déterminer si les faits qui lui sont soumis justifient l'engagement d'une procédure de sanction, rien n'interdit à la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels, comme elle l'a fait le 18 novembre 2021, de demander au rapporteur général de poursuivre ses investigations.

21. En deuxième lieu, si l'évolution de l'appréciation du comportement de M. [REDACTED] par le rapporteur général entre ses deux rapports d'enquête ne résulte pas de l'exploitation des éléments recueillis lors des investigations réalisées à la suite de cette décision mais, comme l'a indiqué le rapporteur général lors de la séance, d'un approfondissement de son analyse juridique, rien ne permet d'établir, comme le soutient M. [REDACTED], que ce serait pour satisfaire une demande de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels que le rapporteur général a considéré, au terme de cette nouvelle analyse, qu'une faute disciplinaire était susceptible d'être constituée.

22. Enfin, dès lors que le premier rapport d'enquête du 4 octobre 2021 figure au dossier de la procédure, M. [REDACTED] ne justifie d'aucune déloyauté de la part du rapporteur général, pas plus qu'il ne démontre qu'il aurait été porté irrémédiablement atteinte à ses droits de la défense.

23. Par conséquent, le moyen pris d'irrégularités affectant la procédure est écarté.

Sur le bien-fondé du grief

24. L'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa version codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007 et demeurée en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2017, dispose :

« Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne

physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8. »

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

« 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 ; [...] ».

26. L'article L. 822-10 du même code dispose par ailleurs :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ; [...] ».

27. Dans leur rédaction issue du décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 et demeurée inchangée lors de la codification opérée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, les articles 5 et 6 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes disposent :

- article 5 :

« Indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »

- article 6 :

« Conflit d'intérêts

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. »

28. Le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 a modifié l'article 5 en ces termes :

« Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.

I. – Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport. Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.

II. – L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, risque d'auto-révision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.

III. – Le commissaire aux comptes veille à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle, entre ses associés, salariés ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau, d'une part, et la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes d'autre part.

IV. – Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. »

29. Puis le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a de nouveau modifié l'article 5, lequel dispose désormais :

« *Indépendance et prévention des conflits d'intérêts.*

I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation. »

30. En l'espèce, il résulte des statuts de l'association [REDACTED] que la CCI [REDACTED] en est membre de droit et que le président de cet établissement est membre de son conseil d'administration.

31. Elu le 18 novembre 2016 président de la CCI [REDACTED], dont il était à compter de cette date le représentant légal en application de l'article L. 712-1, alinéa 2, du code de commerce et du règlement intérieur de cet établissement, M. [REDACTED] avait donc vocation à siéger au conseil

d'administration de l'association et à participer aux délibérations de son assemblée générale, notamment celles se prononçant sur les comptes de l'association.

32. Il est certes établi que, perpétuant la pratique mise en œuvre par ses prédécesseurs, M. ■■■ n'a participé à aucune assemblée générale de l'association, ni à aucune réunion de son conseil d'administration, le bureau de la CCI ■■■ ayant désigné le 10 janvier 2017 l'un de ses membres pour la représenter au sein des organes délibérants de l'association, comme le permet l'article 20 de son règlement intérieur.

33. Cet article 20 précise toutefois, dans la version de ce règlement homologuée le 29 novembre 2012, que les représentants de la CCI ■■■ rendent compte au président, ainsi qu'au bureau, de leur représentation. Dans ses versions homologuées le 2 août 2018 puis le 30 juillet 2021, ce règlement ajoute que ces représentants doivent exercer leur mandat de représentation selon les instructions qui leur sont données par le président et ne peuvent prendre une position au nom de la CCI ■■■ sans l'accord de ce dernier.

34. Dans sa version modifiée le 24 mai 2022, le règlement intérieur de la CCI ■■■ ne prévoit plus que les représentants de celle-ci rendent compte à son président, mais seulement au bureau. Il leur impose toujours, cependant, de se conformer aux instructions données par le président et d'obtenir son accord pour prendre une position au nom de l'établissement.

35. Il s'en déduit qu'en dépit de la désignation d'un représentant par le bureau de la CCI ■■■ pour siéger au sein des organes délibérants de l'association ■■■ et du fait que M. ■■■, qui n'y siégeait pas, n'a jamais personnellement exercé le droit de vote de la CCI ■■■ au sein de ces organes, celui-ci demeurerait néanmoins titulaire de ce droit au sein des organes délibérants de l'association, qui n'était exercé qu'en son nom par le représentant de la CCI ■■■.

36. Et si M. ■■■ n'était titulaire de ce droit qu'en qualité de représentant légal de la CCI ■■■, cette situation était néanmoins susceptible de compromettre, ne serait-ce qu'en apparence, son indépendance à l'égard de l'association ■■■.

37. M. ■■■ ne peut utilement se prévaloir, à cet égard, de l'avis exprimé le 19 septembre 2017 par la commission d'éthique professionnelle de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, aux termes duquel il ne se serait pas trouvé dans une situation d'incompatibilité, dès lors, d'abord, que M. ■■■ n'avait pas fait état, dans sa saisine, des dispositions précitées des statuts de l'association et du règlement intérieur de la CCI ■■■ dont il résultait qu'il demeurerait titulaire des droits de vote de la seconde au sein des organes délibérants de la première.

38. Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. ■■■, en tant que commissaire aux comptes de l'association ■■■, s'est placé, à compter de sa désignation le 22 décembre 2016 et jusqu'à la date de l'assemblée générale de l'association ayant statué sur les comptes de l'exercice 2021, en méconnaissance de l'article L. 822-10 du code de commerce et des articles 5 et 6 du code de déontologie, dans leurs versions successivement en vigueur, dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de l'association, dès lors qu'en sa qualité de président de la CCI ■■■, il était titulaire, au nom de cet établissement, d'un droit de vote à l'assemblée générale et au conseil d'administration de l'association dont il était chargé de certifier les comptes.

Sur la sanction

39. Si l'article L. 824-1 du code de commerce dispose que les commissaires aux comptes sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2 à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent, la formation restreinte statuant en matière disciplinaire peut, même si elle retient l'existence d'une faute, tenir compte des circonstances dans lesquelles cette faute a été commise ou de la situation de la personne poursuivie pour décider de ne pas lui infliger de sanction.

40. En l'espèce, en se plaçant dans une situation susceptible de compromettre son indépendance, ne serait-ce qu'en apparence, à l'égard de l'association dont il devait certifier les comptes, M. [REDACTED] a porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes. La faute disciplinaire retenue à son encontre est donc grave.

41. Il sera néanmoins relevé que, dès sa nomination, M. [REDACTED] a interrogé la commission d'éthique professionnelle de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, laquelle a estimé qu'il ne se trouvait pas dans une situation d'incompatibilité, sans qu'il y ait lieu de considérer que l'imprécision des éléments qu'il lui avait fournis concernant les statuts de l'association [REDACTED] caractérise une volonté de dissimulation de sa part.

42. Il sera également relevé que l'enquête a été ouverte à la suite d'un signalement effectué par le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de [REDACTED], qui était par ailleurs le précédent commissaire aux comptes de l'association [REDACTED], candidat malheureux au renouvellement de son mandat. En réponse à ce signalement, la présidente du Haut conseil a informé le président de la compagnie régionale, le 17 juillet 2017, que la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels avait, le 15 juin précédent, émis un avis selon lequel l'exercice, par M. [REDACTED], du droit de vote de la CCI [REDACTED] au sein du conseil d'administration et de l'assemblée générale de l'association constituait un acte de nature à porter atteinte à son indépendance. M. [REDACTED] n'a cependant été informé, par le Haut conseil ou par le président de la compagnie régionale, ni du signalement effectué par ce dernier, ni de la décision de la formation statuant sur les cas individuels du 15 juin 2017, ni de la réponse adressée le 17 juillet 2017 à l'auteur du signalement, alors que la communication de ces éléments lui aurait vraisemblablement permis de reconsidérer sa situation.

43. Il sera enfin relevé que M. [REDACTED] n'a aucun antécédent disciplinaire et qu'ainsi que l'a observé le rapporteur général lors de l'audience, les conclusions du rapport de contrôle de son activité au titre du programme 2019 sont particulièrement favorables.

44. En conséquence, bien que le grief qui lui est reproché soit fondé, il ne sera infligé aucune sanction à M. [REDACTED]

Sur la publication de la décision

45. Il résulte de l'article L. 824-13 du code de commerce que les décisions de la formation restreinte en matière de sanctions sont publiées sur le site internet du Haut conseil et qu'elles le sont sous forme anonyme lorsque leur publication est susceptible de causer à la personne sanctionnée un préjudice grave et disproportionné, notamment dans le cas d'une sanction infligée à une personne physique, lorsque la publication inclut des données personnelles.

46. Compte tenu des motifs énoncés aux points 40 à 43, qui justifient qu'aucune sanction ne soit infligée à M. ■■■■, que la publication de la présente décision sur le site internet du Haut conseil sous forme non anonyme serait de nature à lui causer un préjudice grave et disproportionné.

47. Il convient dès lors d'ordonner que la présente décision ne sera publiée sur ce site internet que sous forme anonyme, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification au président du Haut conseil, conformément aux dispositions de l'article R. 824-22 du code de commerce.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que M. ■■■■ a commis une faute disciplinaire au sens de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce et, précédemment, de l'article R. 822-32 de ce code, pour s'être placé, en tant que commissaire aux comptes de l'association ■■■■, à compter du 22 décembre 2016 et jusqu'à la date de l'assemblée générale de l'association ayant statué sur les comptes de l'exercice 2021, en méconnaissance de l'article L. 822-10 du code de commerce et des articles 5 et 6 du code de déontologie, dans leurs versions successivement en vigueur, dans une situation susceptible de compromettre son indépendance à l'égard de l'association, dès lors qu'en sa qualité de président de la CCI ■■■■, il était titulaire, au nom de cet établissement, d'un droit de vote à l'assemblée générale et au conseil d'administration de l'association dont il était chargé de certifier les comptes ;

Dit n'y avoir lieu à prononcer de sanction à l'encontre de M. ■■■■ ;

Dit qu'en application des articles L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce, la présente décision sera publiée sous forme 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 12 octobre 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.