



HAUTE AUTORITÉ DE L'AUDIT

Décision de la Commission des sanctions

N° FR2023-17 S

Décision du 26 juin 2024

La commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit, composée de :

Mme Daubigney, présidente,
Mme Laville,
M. Catherine

Monsieur Happy, [...]

Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec demande d'accusé de réception du 26 février 2024

Non comparant.

Vu les articles L. 820-1, I, 7° ; L. 820-2, V ; L. 821-73 à L. 821-81 et R. 820-3, R. 821-201 à R. 821-212 ; R.821-217 à R. 821-230 du code de commerce ;

Vu l'article 40 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 qui énonce que les procédures en cours devant la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes sont poursuivies de plein droit par la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.

Après avoir entendu :

- le rapporteur général, représenté par M. Mourre, directeur des enquêtes, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par M. Mourre, directeur des enquêtes, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 26 juin 2024.

Après en avoir délibéré conformément à la loi, la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit a rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. M. Happy a été inscrit, de 1996 au 1^{er} décembre 2022, en tant que commissaire aux comptes, rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre sous le numéro 13000203. Il a exercé cette activité, lui procurant « peu de revenus », en nom propre. Il exerce, en outre, une activité d'expert-comptable qui a généré, en 2020, un chiffre d'affaires de [...] euros. Il a été omis de la liste des commissaires aux comptes par le Haut conseil du commissariat aux comptes le 1^{er} décembre 2022, pour non-paiement des cotisations professionnelles, depuis 2020.
2. Le 17 janvier 2022, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a saisi le rapporteur général du Haut conseil du commissariat aux comptes des difficultés rencontrées lors de la programmation du contrôle de l'activité de M. Happy pour l'année 2021, qui ont rendu impossible la réalisation de ce contrôle.
3. Le 26 janvier 2022, le rapporteur général a ouvert une enquête portant sur le respect par M. Happy de ses obligations légales et réglementaires.
4. A l'issue de cette enquête, la formation du collège statuant sur les cas individuels a, par décision du 24 novembre 2022, décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Happy, commissaire aux comptes, et d'arrêter les griefs suivants :
 - « - avoir empêché, en 2021, la préparation de votre contrôle périodique par les agents du Haut conseil et la réalisation de ce contrôle, ce qui pourrait être constitutif d'une opposition aux opérations de contrôle périodique de la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions des articles L. 821-12 et R. 821-72 du code de commerce ;
 - ne pas avoir satisfait à votre obligation de formation continue au cours des années civiles 2018 à 2021, ce qui serait susceptible de constituer des manquements aux dispositions des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et de l'article 7 alinéa 1 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;
 - ne pas avoir établi vos déclarations d'activité, au titre des exercices 2018, 2019 et 2021, ce qui serait susceptible de constituer des manquements aux dispositions de l'article R.823-10 du code de commerce. »
5. M. Happy n'a pas formulé d'observation et, par lettre du 21 avril 2023, le rapporteur général a transmis à M. Happy et au président de la formation restreinte le rapport final de la procédure.
6. Par lettre recommandée avec accusé de réception du 26 février 2024, M. Happy a été invité à comparaître le 23 avril 2024 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
7. Avisé le 26 février 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre, n'était ni présent ni représenté.
8. Lors de la séance du 23 avril 2024, la présidente de la Haute autorité de l'audit représentée par M. Mourre a demandé que soit prononcée contre M. Happy sa radiation de la liste des commissaires aux comptes.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

9. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, 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 ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur. [...]* ».
- 1/ Sur le grief d'obstacle au contrôle
10. L'article L. 824-5 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2019- 486 du 22 mai 2019, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-74 dudit code dispose : « *Le rapporteur général procède à une enquête. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister. Le rapporteur général et les enquêteurs peuvent à cet effet : 1° Obtenir du commissaire aux comptes, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, tout document ou information, sous quelque forme que ce soit ; ils peuvent en exiger une copie ; [...]* ».
11. L'article L. 821-12 du code de commerce, dans sa version issue de l'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 820-17 dudit code énonce que « *les agents du Haut conseil sont habilités à : 1° Obtenir du commissaire aux comptes tout document ou toute information, sous quelque forme que ce soit, concernant la mission de certification des comptes ou toute autre prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes. Ils peuvent en exiger une copie ; 2° Obtenir de toute autre personne des informations liées à la mission de certification des comptes ou à toute autre prestation fournie par le commissaire aux comptes aux personnes ou entités dont il certifie les comptes ; 3° Procéder à des contrôles sur place ; 4° Avoir recours à des experts, afin notamment de procéder à des vérifications. »*
12. L'article R.821-72 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 820-46 de ce code énonce que « *Les contrôles prévus à l'article L. 821-9 sont effectués sur pièces ou sur place. Sans préjudice des dispositions de l'article L. 821-12, les contrôleurs peuvent se faire communiquer par le commissaire aux comptes et vérifier sur pièces ou sur place, quel qu'en soit le support, tous documents ou pièces. Ils peuvent également exiger toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article R. 823-10, sur les conditions d'exécution par le commissaire aux comptes de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et l'activité globale de la structure d'exercice professionnel, du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés. Le commissaire aux comptes justifie en outre des diligences accomplies en vue de garantir le respect des règles relatives à son indépendance et aux incompatibilités prévues par les dispositions de l'article L. 822-11-3 et du code de déontologie, et fournit tous renseignements permettant d'apprécier le respect des prescriptions de l'article L. 822-11-3, notamment à raison des prestations réalisées par un membre du réseau auquel il appartient. Les contrôleurs peuvent obtenir copie des pièces et documents mentionnés au présent article, quel qu'en soit le support. Un bordereau des copies des pièces et documents qui leur sont remis est établi. (...)*»
13. Le 27 mai 2021, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a adressé à M. Happy un courrier l'informant de la programmation du contrôle périodique de son unité

de contrôle, lui demandant la transmission d'informations nécessaires à ce contrôle, au plus tard le 16 juin 2021 ainsi que du questionnaire d'informations préalables.

14. En l'absence de réponse de M. Happy, la CNCC a effectué cinq relances écrites les 8 juillet, 1^{er} octobre, 2 et 19 novembre et 21 décembre 2021 auxquelles M. Happy n'a pas répondu, l'ensemble des courriers recommandés avec avis de réception ayant été retournés avec la mention « pli avisé et non réclamé ».
15. Face au défaut de M. Happy, un membre de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre s'est déplacé à son cabinet afin de s'assurer de la validité de l'adresse postale.
16. Compte tenu des carences de M. Happy, le contrôle de son activité, fixé le 23 novembre 2021, n'a pas pu être réalisé.
17. Lors de l'enquête diligentée par le rapporteur général, si M. Happy a répondu à quelques questions du questionnaire qui lui a été adressé le 4 juillet 2022, il n'a volontairement pas répondu aux questions relatives à son contrôle d'activité. En particulier, il n'a pas répondu aux questions 5, 6, 7 et 9 à 12.
18. Par la suite, il n'a adressé aucune observation au pré-rapport d'enquête.
19. Les contrôles périodiques de l'activité des commissaires aux comptes sont nécessaires pour s'assurer de la qualité de l'audit et de l'indépendance de l'auditeur, lesquelles garantissent la confiance des actionnaires et des partenaires économiques dans les comptes et l'information financière publiés par les entités auditées. Au regard du nombre de courriers, qui lui ont été adressés et des démarches entreprises par la CNCC, l'attitude persistante de M. Happy s'assimile à une volonté délibérée de faire obstacle à la mission de surveillance de l'exercice de la profession par le régulateur de la profession de commissaire aux comptes ;
20. Il résulte de ces éléments qu'en ne répondant pas aux demandes qui lui ont été adressées par les personnes en charge du contrôle périodique de son activité de commissaire aux comptes, prévu par l'article L. 821-9, alinéa 2, du code de commerce, M. Happy a méconnu l'obligation à laquelle il était tenu en application des articles L. 821-12 et R. 821-72 de ce code alors applicables de fournir les renseignements et documents nécessaires à ce contrôle et a, en conséquence, empêché la réalisation de celui-ci.
21. Le grief d'obstacle à contrôle est ainsi caractérisé.

2/ Sur le non-respect de l'obligation de formation continue et l'absence de déclaration d'activité

22. D'une part, s'agissant de la formation professionnelle, l'article L. 822-4 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-24 dudit code dispose : « I. - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances. II. - Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation mentionnée au I est tenue de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. »
23. L'article A. 822-28-2 de ce code devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce l'article A. 821-45 de ce code précise que la durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives et que vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année.

L'article A. 822-28-9, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 20 février 2018, dispose par ailleurs : « *Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes ou de son délégataire, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée. Les modalités de cette déclaration sont définies par le Haut Conseil. Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont joints à la déclaration et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années.* ». Les dispositions de l'article A. 822-28-9 sont reprises à l'article R. 821-70 du code de commerce dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié.

24. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 25 août 2020 en application de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.
25. Enfin, l'article 7, alinéa 1, du code de déontologie, dans sa rédaction codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, énonce que : « *Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.* [...] ».
26. D'autre part, s'agissant des déclarations annuelles d'activité, l'article R. 823-10, V, du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 821-186 de ce code dispose : « *Le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité comportant les informations mentionnées aux alinéas 2 à 6 du IV et les informations suivantes : 1° Les personnes et entités dont il est commissaire aux comptes ; 2° Le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers de ces personnes et, ainsi que le nombre d'heures de travail correspondant ; 3° La liste de ses salariés, leurs mandats, les missions auxquelles ils participent, ainsi que le nombre d'heures qu'ils ont effectuées et, s'agissant des personnes morales, la liste de leurs associés. Il adresse la déclaration d'activité, le cas échéant par voie électronique, à la compagnie régionale, laquelle transmet un exemplaire à la Compagnie nationale.* [...] ». Les dispositions du V de l'article R. 823-10, sont reprises au VI de l'article D. 821-186 du code de commerce dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié.
27. L'article R. 821-31 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 1^{er} septembre 2008 au 29 juillet 2016, énonce que la CNCC communique chaque année au Haut conseil, avant le 31 octobre, les déclarations d'activité qui lui sont transmises par les compagnies régionales en application de l'article R. 823-10. Pour garantir le respect de ce calendrier, la Compagnie nationale a publié annuellement des notices prescrivant aux commissaires aux comptes de transmettre leurs déclarations d'activité au plus tard le 30 septembre de l'année suivant la clôture de l'exercice. La date limite du 30 septembre pour la transmission des déclarations d'activité de l'exercice précédent résulte désormais des dispositions de l'article R. 821-26 du code de commerce, dans sa version en vigueur depuis le 29 juillet 2016 reprises à l'article D. 821-5 dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 31 octobre 2020.
28. En l'espèce, en premier lieu, alors que la durée annuelle minimum de formation est de 20 heures et qu'elle est de 120 heures sur une période de trois ans, il ressort des informations issues du portail Aglaé (Application de Gestion Légale d'Activité), qui ont été communiquées au Haut conseil du commissariat aux comptes par la CNCC, que M. Happy n'a suivi et déclaré aucune formation entre les années 2018 et 2021. Il a suivi 56 heures de formation de 2016 à 2018 et 34 heures de 2017 à 2019.
29. M. Happy n'a ainsi pas satisfait à ses obligations de formations pour la période retenue.

30. En second lieu, il résulte des informations, issues du portail Aglaé, communiquées au Haut conseil du commissariat aux comptes par la CNCC, que M. Happy n'a pas saisi ses déclarations d'activité, au titre des exercices 2018, 2019 et 2021.
31. M. Happy, qui n'a pas contesté les données issues du portail Aglaé, n'a, en conséquence, pas satisfait à ses obligations de déclarations d'activité.
32. Ces deux griefs, émanant d'un membre d'une profession réglementée, constituent un manquement à ses obligations professionnelles et sont constitutifs de fautes disciplinaires.

Sur les sanctions

33. Il résulte de l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, alors applicable devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 dudit code, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat ainsi qu'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 euros, ce montant pouvant, dans le cas où la sanction pécuniaire est prononcée pour une violation des dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, être porté au double du montant de l'avantage tiré de l'infraction ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer celui-ci, à la somme d'un million d'euros. L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, de l'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.
34. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 6 décembre 2023, dispose :

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

36. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer les gains ou les avantages qu'aurait procurés à M. Happy les fautes qui lui sont reprochées, pas plus que les pertes ou les coûts que ces fautes lui auraient évités, 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, les sanctions prononcées seront déterminées au regard des critères énumérés par l'article L. 821-83 du code de commerce, précité, à l'exception de ceux prévus par les 4° et 7° de ce texte.
37. Les obligations imposées aux commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue sont un gage de leur compétence et la méconnaissance de l'obligation de déclarer son activité constitue notamment un obstacle à la mise en œuvre des contrôles d'activité et à la vérification de l'assiette des cotisations professionnelles et de l'application du barème édicté par l'article R. 823-12 du code de commerce. Les fautes reprochées à ce titre à M. Happy sont d'autant plus graves qu'elles ont été commises sur plusieurs exercices.
38. Il résulte de l'enquête que M. Happy a, préalablement à cette procédure, fait l'objet de deux signalements : l'un émanant du procureur général près la cour d'appel de Basse-Terre du 16 novembre 2016 révélant que, depuis un précédent contrôle réalisé en 2012, celui-ci ne disposait toujours pas d'outil spécifique à son activité de commissaire aux comptes, qu'aucune diligence n'avait été effectuée pour honorer son unique mandat et qu'il ne satisfaisait pas à ses obligations de formation ; l'autre émanant du président de la cour régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre du 29 septembre 2017 révélant que M. Happy n'avait pas répondu au questionnaire d'information préalable au contrôle de son activité pour l'année 2017.
39. A la suite de ces deux signalements, le rapporteur général du Haut Conseil du commissariat aux comptes a ouvert une enquête le 24 mai 2018 à l'issue de laquelle la formation du Haut Conseil statuant sur les cas individuels a décidé de ne pas engager de procédure de sanction. Le rapporteur général a mis solennellement en garde M. Happy quant au respect de ses diverses obligations professionnelles.
40. En conséquence des manquements reprochés et M. Happy n'ayant tenu aucun compte des précédents avertissements, il sera prononcé sa radiation de la liste des commissaires aux comptes.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

DIT que M. Happy a commis des fautes disciplinaires au sens de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu l'article L. 821-70 dudit code en :

- ayant empêché, en 2021, la préparation de son contrôle périodique par les agents du Haut conseil et la réalisation de ce contrôle, ce qui est constitutif d'une opposition aux opérations de contrôle périodique de la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions des articles L. 821-12 et R. 821-72 du code de commerce ;
- n'ayant pas satisfait à son obligation de formation continue au cours des années civiles 2018 à 2021, ce qui constitue des manquements aux dispositions des articles L. 822-4 I et A. 822-28-2 du code de commerce et de l'article 7 alinéa 1 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;
- n'ayant pas établi de déclarations d'activité, au titre des exercices 2018, 2019 et 2021, ce qui constitue des manquements aux dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce.

PRONONCE la radiation de la liste des commissaires aux comptes prévue à l'article L. 821-13 du code de commerce de M. Happy, anciennement inscrit sous le numéro 13000203.

DIT qu'en application des articles L. 821-84 et R. 821-225 du code de commerce, la présente décision sera publiée, sous forme non anonyme, sur le site internet de la Haute autorité de l'audit, pour une durée de cinq ans à compter de sa notification à la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 26 juin 2024,

Le secrétaire

La présidente

Conformément aux articles L. 821-85, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 et R. 821-226 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié et à l'article 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 à partir de sa notification.