



Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-01

Décision du 11 avril 2025

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

Mme Daubigny, présidente,
M. Mercier,
M. Catherine, membres,

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 18 mars 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Louis-Arnaud Fougère, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Maître Mattéoli, avocat,

Vu le code de commerce, et notamment ses 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.

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

Après avoir entendu :

- la rapporteure générale, 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 Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction ;
- Maître Mattéoli en ses observations ;
- M. Fougère, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 11 avril 2025 par mise à disposition.

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. Fougère est inscrit en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) Ouest-Atlantique, sous le numéro 1100052067, depuis 2010. Il était inscrit en 2022 et 2023 sur la liste des contrôleurs praticiens en application de la convention de délégation du 12 avril 2017 conclue entre le H3C et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). En 2022, il était commissaire aux comptes titulaire d'un mandat non EIP en nom propre et signataire de 24 mandats non EIP au nom de la société Blue Audit, société à responsabilité limitée dont il est gérant et associé majoritaire. Ces 25 mandats ont représenté des honoraires d'un montant total de [...] euros.
2. M. Fougère exerce également une activité d'expertise comptable au sein de la société Blue Conseil, dont il est président et associé majoritaire, et de la société Blue Conseil Royan. Le chiffre d'affaires des deux sociétés s'est élevé à [...] euros en 2022.
3. Le 20 septembre 2021, la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a saisi le rapporteur général du H3C des circonstances de la démission de M. Fougère de son « *poste de commissaire aux comptes titulaire de la société Naudon et Mathé Frères* », à la suite de l'information reçue par le H3C à cet égard.
4. Le 25 septembre 2021, le rapporteur général a ouvert une enquête « *concernant Monsieur Louis-Arnaud Fougère, commissaire aux comptes, et toute personne ou entité liée et/ou associée dans laquelle Monsieur Louis-Arnaud Fougère aurait un intérêt et portant sur le respect de ses obligations légales et réglementaires* ».
5. Le 11 avril 2024, à l'issue de l'enquête, la formation plénière du collège de la Haute autorité de l'audit (H2A) a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Fougère et a arrêté les griefs suivants :

« s'être placé, entre le 21 septembre 2015 et le 30 septembre 2020, dans une situation susceptible d'être perçue comme de nature à compromettre son indépendance et l'exercice impartial de sa mission de certification des comptes de la société Naudon et Mathé Frères SAS (RCS Guéret 997 050 034), en développant, au fil du temps, une relation que M. Fougère qualifie lui-même d'amitié d'une part, avec M. Christian Naudon, dirigeant historique de Naudon et Mathé Frères SAS, et d'autre part, avec M. Mathieu Naudon, son fils, dirigeant pressenti puis co-dirigeant de cette société familiale, ce qui pourrait constituer une violation des dispositions des art. 4, 5 et 6 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- s'être placé, entre le 1^{er} avril et le 30 septembre 2020, dans une situation de conflit d'intérêts, pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission de certification des comptes de Naudon et Mathé Frères SAS,

- pour avoir accepté, le 20 avril 2020, de devenir l'expert-comptable, au nom de la société Blue Conseil SAS (RCS La Rochelle 824 812 242) qu'il préside, des six sociétés du groupe MACCN, en ce compris Naudon et Mathé Frères SAS et,

- pour avoir fait établir par Blue Conseil, à partir du 1^{er} avril 2020, les bulletins de salaires de MACCN SARL (RCS Guéret 501 113 799), société tête du groupe du MACCN, dont fait partie la société Naudon et Mathé Frères SAS, ces faits pourraient constituer une violation des dispositions 4 et 5 I et II du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- d'avoir communiqué au Haut conseil au commissariat aux comptes, le 7 juillet 2021, un document faussement daté et non envoyé à son destinataire, la société Naudon et Mathé Frères SAS, contenant en outre une information erronée quant au motif réel de démission de son mandat de commissaire aux comptes de la société Naudon et Mathé Frères SAS, ce qui serait constitutif d'un fait contraire à la probité et à l'honneur,

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'art. L. 824-1 I 1° et 2° du code de commerce, dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2024 et passibles des sanctions énumérées à l'art. L. 821-71 du code de commerce ».

6. Le 27 mai 2024, la présidente de la H2A a adressé une notification de griefs à M. Fougère, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
7. Le même jour, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
8. Par lettre recommandée avec accusé de réception reçue le 30 novembre 2024, M. Fougère a été invité à comparaître le 18 mars 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, l'informe de la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix et de ce que ses observations écrites doivent parvenir à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
9. Avisé par courrier du 27 novembre 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Ouest-Atlantique n'a pas fait usage de ce droit.
10. Lors de la séance du 18 mars 2025, la présidente de la commission a informé M. Fougère de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
11. Au cours de cette séance, la présidente de la H2A, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de M. Fougère, une sanction d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une période de deux années intégralement assorties du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 25 000 euros.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

1. Textes applicables

12. 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 n° 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* ».

13. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : *« 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 ».*
14. 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 4, 5 et 6 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes disposent :
 - article 4 : *« Impartialité Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité ».*
 - 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 ».*
15. Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a modifié l'article 4, remplaçant les termes « ses missions » par « son activité professionnelle ».
16. Le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 a modifié l'article 5 : *« 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 ».*

2. Le contexte

17. La société Naudon et Mathé Frères (la société NM Frères) est une société par action simplifiée à associé unique, créée en 1970 par MM. Naudon et Mathé. Elle est spécialisée dans les travaux de menuiserie. Elle est détenue par une société-mère, la société MACCN, qui est une société à responsabilité limitée, d'abord gérée par M. Christian Naudon, et, depuis le 16 mars 2020, co-gérée avec son fils, M. Mathieu Naudon.
18. M. Mathieu Naudon exerçait différentes missions au sein de la société NM Frères depuis une dizaine d'années.
19. A compter de l'année 2006, M. Fougère est intervenu auprès de la société NM Frères, d'abord en tant que collaborateur du commissaire aux comptes titulaire, puis, à compter de 2010, en tant que commissaire aux comptes titulaire. Le 2 mars 2016, il a été renouvelé dans ses fonctions de commissaire aux comptes titulaire pour une durée de six ans, soit jusqu'à la date de l'assemblée générale statuant sur les comptes 2022.
20. Selon les documents adressés au H3C pour expliquer sa démission, M. Fougère aurait, le 2 février 2020, adressé à la société NM Frères une lettre lui faisant part de sa démission de commissaire aux comptes au motif qu'il avait été nommé en qualité d'expert-comptable de ladite société.
21. Le 2 mars 2020, une assemblée générale extraordinaire de la société NM Frères a pris acte de la démission de M. Fougère, en sa qualité de commissaire aux comptes titulaire et de M. Fouchet, en sa qualité de commissaire aux comptes suppléant et a désigné, pour la durée du mandat de commissariat aux comptes restant à courir, soit jusqu'à l'assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le 31 mars 2022, le cabinet CSA Audit en qualité de commissaire aux comptes titulaire.
22. Le 20 avril 2020, un contrat de mission a été signé entre la société Blue Action et la société MACCN afin d'assurer des missions d'expertise-comptable pour la société MACCN et d'établir les liasses fiscales pour la société MACCN et ses filiales, dont la société NM Frères.
23. Le 3 septembre 2020, la société Blue Audit, en qualité de commissaire aux comptes et M. Fougère, en qualité de commissaire aux comptes signataire, ont certifié les comptes de la société NM Frères pour l'exercice clos le 31 mars 2020.
24. Le 30 septembre 2020, la société NM Frères, par un procès-verbal de délibération, approuve les comptes de l'exercice clos le 31 mars 2020 après avoir constaté que son commissaire aux comptes, la société CSA Audit, représentée par M. Sullam, est absente et excusée.

25. Le 7 juillet 2021, la société Blue Audit a informé le H3C de sa démission de ses fonctions de commissaire aux comptes de la société NM Frères et joint la lettre du 2 février 2020 ci-dessus évoquée.

3. Sur l'atteinte à l'indépendance

26. Le manquement d'atteinte à l'indépendance repose sur les liens d'amitié que M. Fougère entretenait avec MM. Naudon.
27. Si l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans ses versions successives et alors applicables, ne s'apprécie qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes, il résulte des articles 5 et 6 du code de déontologie que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts résultant de liens qu'il entretiendrait avec une personne ayant réalisé une mission ou une prestation sur le résultat de laquelle il serait conduit à se prononcer ou à porter une appréciation.
28. M. Fougère a qualifié une relation amicale dans un cadre professionnel comme étant « *une relation dans laquelle il y a du tutoiement, un échange libre, un partage de valeur et une confiance réciproque* ».
29. Sur ses relations avec M. Christian Naudon, M. Fougère a indiqué, au cours de l'enquête, qu'elles étaient « *cordiales plus qu'amicales* » et souligné qu'une distance professionnelle existait dans leur relation, celle-ci lui ayant, notamment, permis d'introduire une procédure d'alerte en 2014, sans que cela n'altère les relations entretenues. La nature des relations que M. Fougère entretenait avec M. Christian Naudon, ainsi décrite, ne saurait constituer le manquement reproché.
30. Il ne peut, en effet, être reproché à un commissaire aux comptes d'entretenir des relations « *cordiales* » avec le dirigeant de l'entité qu'il audite, étant précisé que, sans qu'il soit soutenu un quelconque empêchement, M. Christian Naudon n'a jamais été entendu sur les relations en cause. Seul son fils, Mathieu, a témoigné de ce que les relations entre son père et M. Fougère pouvaient être qualifiées « *d'amicales même si elles restaient très professionnelles* ».
31. Ces éléments sont insuffisants à établir que M. Fougère a entretenu avec M. Christian Naudon des relations d'une proximité telle qu'elles auraient été susceptibles de porter atteinte, même en apparence, à son indépendance de sorte que le grief notifié d'absence d'indépendance de M. Fougère, en tant qu'il concernait les relations entretenues avec M. Christian Naudon, n'est pas établi.
32. Lors de l'enquête, M. Fougère a relaté avoir développé des relations plus proches avec M. Mathieu Naudon avec lequel il a « *partagé une relation d'amitié* » car il n'y avait pas « *de décalage de génération* » et qu'il avait la possibilité d'échanger sur des sujets qui leur était commun. En particulier, il a souligné avoir eu, à la demande de M. Mathieu Naudon, de fréquents échanges au moment de la reprise de la société. Au cours de son audition, il a qualifié ces relations « *d'amicales* ». Il a d'ailleurs précisé : « *Autant il y a une séparation, un respect des fonctions de chacun avec le père, (...), mais du fait de nos échanges libres et de notre confiance avec Mathieu Naudon, il était compliqué de maintenir une barrière professionnelle. Par exemple, il serait beaucoup plus compliqué d'accomplir des actes tels que le déclenchement d'une procédure d'alerte (...) ou une révélation de faits délictueux au* »

procureur de la République », ajoutant que « la proximité est liée à l'historique de ma relation avec M. Mathieu Naudon que je considère comme bloquant et qui aurait été de nature à fausser mon jugement professionnel. La vraie difficulté est qu'il est rentré dans l'entreprise très jeune sans fonction sensible au sein de l'entreprise. Je le connaissais depuis trop longtemps et sans distance professionnelle ».

33. M. Mathieu Naudon a confirmé la qualité des relations qu'il a entretenues avec M. Fougère en ces termes : *« Je confirme que nous nous entendions très bien et que j'appréciais vraiment sa personnalité en plus de ses connaissances et des conseils qu'il m'apportait. C'était devenu un ami notamment au fil des années. Notre relation restait néanmoins purement professionnelle et même si nous parlions de notre vie personnelle, nous ne nous sommes jamais vus en dehors de notre travail ».* Il a confirmé que son père entretenait également *« le même genre de relations amicales »* et que *« malgré tout, la relation restait très professionnelle ».*
34. Si les relations entretenues entre M. Fougère et M. Mathieu Naudon étaient susceptibles, à tout le moins en apparence, d'avoir placé le premier dans une situation susceptible d'être perçue comme de nature à compromettre son indépendance et l'exercice impartial de sa mission de certification des comptes de la société NM Frères, il ressort de la chronologie des faits telle qu'elle a été ci-dessus rappelée que, dès le 2 mars 2020, cette dernière a, par assemblée générale extraordinaire, pris acte de la démission de M. Fougère en qualité de commissaire aux comptes alors que M. Mathieu Naudon n'a été désigné co-gérant de ladite société que le 16 mars 2020 ce dont il résulte que les relations entretenues entre M. Fougère et M. Mathieu Naudon ne peuvent être regardées comme portant atteinte à l'indépendance de M. Fougère au sens de l'article 5 du code de déontologie des commissaires aux comptes.
35. Le manquement d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes tel qu'il a été notifié n'étant constitué ni à l'égard de M. Christian Naudon ni à l'égard de Mathieu Naudon, M. Fougère en sera mis hors de cause.

4. Sur l'existence d'une situation de conflits d'intérêt

36. Le 20 avril 2020, la société Blue Conseil, représentée par M. Fougère, est devenue l'expert-comptable de l'ensemble des sociétés du groupe MACCN, en ce compris la société NM Frères, pour une durée d'un an. Entre le 20 avril et le 30 septembre 2020, M. Fougère soutient, sans être démenti, avoir rempli, dans ce cadre, une seule mission qui était celle de la confection des bulletins de salaire des salariés de la société MACCN.
37. Il résulte des éléments du dossier que la lettre de mission du 20 avril 2020 confiant l'expertise-comptable de la société MACCN et de ses filiales à M. Fougère ne porte aucune restriction de date de mise en œuvre et que ce dernier a procédé à l'audit des comptes de la société NM Frères de l'exercice clos le 31 mars 2020 et les a, en sa qualité de commissaire aux comptes, certifié sans réserve le 3 septembre 2020.
38. Dans son mémoire en défense, M. Fougère soutient que *« aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit au commissaire aux comptes, démissionnaire pour un motif légitime, d'accepter une mission d'expertise-comptable au profit de l'entité ou des sociétés de son groupe »* et que *« l'établissement de fiches de paie ne peut poser difficulté que lorsqu'il est réalisé au profit de l'entité dont les comptes sont contrôlés, en raison d'un risque d'auto-révision, les feuilles de paie pouvant avoir un lien direct avec la comptabilité, l'information sur les salaires et le calcul des charges sociales étant incluse dans les comptes contrôlés par le Commissaire aux comptes. Lorsque la réalisation des feuilles de paie n'est pas réalisée au profit de l'entité dont les comptes sont contrôlés, mais au profit d'une filiale, il*

n'existe a priori aucune incompatibilité sous réserve d'une analyse documentée, en prenant en compte les faits et circonstances spécifiques ».

39. Cependant, il résulte des articles 4 et 5 du code de déontologie, destinés à garantir l'impartialité du commissaire aux comptes et l'absence de conflit d'intérêt, que le commissaire aux comptes évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité et doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission. En ce sens, M. Fougère ne pouvait, bien qu'ayant officiellement démissionné de ses fonctions de commissaire aux comptes, certifier les comptes de la société NM Frères le 3 septembre 2020 alors qu'il assurait, depuis le 4 avril 2020, une mission d'expertise comptable pour cette même société, peu important que cette mission se soit limitée, entre avril et septembre 2020, à la confection de huit bulletins de salaires pour de la société MACCN.
40. Le manquement est ainsi caractérisé.

5. Sur le manquement à l'honneur et à la probité

41. Le 7 juillet 2021, M. Fougère a informé le H3C de sa démission du mandat de commissaire aux comptes de la société NM Frères, en communiquant un courrier de démission daté du 2 février 2020, censé avoir été adressé à la société NM Frères.
42. Au cours de l'enquête, tout comme au cours de la séance de la commission des sanctions, M. Fougère a admis que la lettre du 2 février 2020 n'avait jamais été adressée à la société NM Frères et qu'elle n'avait été rédigée que pour les besoins de l'information du H3C. Ces faits ont été confirmés par M. Mathieu Naudon devant le rapporteur général.
43. Il est, en outre, précisé dans cette lettre que M. Fougère a démissionné parce qu'il avait accepté une mission d'expertise comptable au sein de la société NM Frères ce qui, selon lui, constituerait « *un motif légitime* » de démission, ce qui ne l'est pas en cours de mandat.
44. Or, il ressort, tant de l'enquête que des écritures produites par M. Fougère devant la commission des sanctions et de ses déclarations au cours de la séance, que le motif de sa démission n'était pas le fait qu'il soit devenu expert-comptable mais bien que M. Mathieu Naudon soit devenu gérant de la société NM Frères ce qui, compte tenu de leur lien de proximité ci-avant décrits, a entraîné deux conséquences : la démission de M. Fougère de sa fonction de commissaire aux comptes et sa nomination en qualité d'expert-comptable des sociétés du groupe MACCN, parmi lesquelles la société NM Frères.
45. Ainsi, pour informer le H3C de sa démission, M. Fougère a produit une lettre antidatée qui n'a jamais envoyée été envoyée à son destinataire et qui faisait, en outre, état d'un motif erroné.
46. Ces faits sont de nature à caractériser le manquement à l'honneur et à la probité au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce.

Sur les sanctions

47. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 pour partie applicable, 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. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. 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.

48. Pour les manquements commis à compter du 17 juin 2016, l'article L. 824-2 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. 821-71 du même code, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à 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, d'autre part, 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.
49. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 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 ».*
50. 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.
51. Les faits reprochés à M. Fougère sont d'une gravité certaine en ce que, d'une part, ils cumulent plusieurs fautes disciplinaires, d'autre part, si l'enquête n'a pas remis en cause le caractère légitime de la démission de M. Fougère, il n'en reste pas moins que celui-ci a, pendant six mois, cumulé les fonctions de commissaire aux comptes et d'expert-comptable

en violation des règles déontologiques auxquelles il était astreint, mais surtout qu'il a, pour justifier sa démission auprès de son régulateur, confectionné une lettre antidatée qui n'a pas été adressée à l'entité qu'il auditaient et contenant une information erronée quant au motif réel de sa démission.

52. M. Fougère, qui a deux enfants à charge, a déclaré que le revenu fiscal de son foyer était de l'ordre de [...] euros en 2023. Il a estimé son patrimoine à plus de [...] euros.
53. Ces éléments justifient qu'un blâme et une sanction pécuniaire de 15 000 euros soient prononcés à l'encontre de M. Fougère.
54. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Fougère. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Ouest-Atlantique et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Fougère étant inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

MET M. Fougère hors de cause s'agissant du grief d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes ;

DIT que M. Fougère a commis une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, pour :

- s'être placé, entre le 1^{er} avril et le 30 septembre 2020, dans une situation de conflit d'intérêts, pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission de certification des comptes de la société Naudon et Mathé Frères SAS pour avoir accepté, le 20 avril 2020, de devenir l'expert-comptable, au nom de la société Blue Conseil SAS (RCS La Rochelle 824 812 242) qu'il préside, des six sociétés du groupe MACCN dont la société Naudon et Mathé Frères et fait établir, par la société Blue Conseil, les bulletins de salaires de la société MACCN (RCS Guéret 501 113 799) dont fait partie la société Naudon et Mathé Frères est une filiale en violation des dispositions des articles 4 et 5 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ;

- avoir communiqué au Haut conseil au commissariat aux comptes, le 7 juillet 2021, un document faussement daté et non envoyé à son destinataire, la société Naudon et Mathé Frères, contenant en outre une information erronée quant au motif réel de démission de son mandat de commissaire aux comptes de la société Naudon et Mathé Frères, ce qui constitue un fait contraire à la probité et à l'honneur au sens de l'article L. 824-I du code de commerce.

PRONONCE un blâme à l'encontre de M. Fougère ainsi qu'une sanction pécuniaire de 15 000 euros.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Fougère. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC de Ouest-Atlantique et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

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 Madame la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 11 avril 2025

La 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.