

Formation restreinte

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION

Dossier n° FR 2022-09 S
Décision du 5 janvier 2023

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

M. Xavier Blanc, président,
M. Thierry Vught,
Mme Bénédicte François,
M. Jean-Jacques Dussutour,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 1^{er} décembre 2022 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

la société 3G Audit,
société par actions simplifiée (RCS Toulouse 480 258 342),
ayant son siège rue de la Blancherie (Aquilae, Immeuble Bistre) à Artigues-
près-Bordeaux (33370),
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 4100000544,
représentée par son directeur général, M. [REDACTED], muni d'un
pouvoir.

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], représentant la société 3G Audit, qui a eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 5 janvier 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire, puis rendu la décision suivante par mise à disposition à son secrétariat.

Faits et procédure

1. La société 3G Audit a été constituée en 2004 sous la forme d'une société à responsabilité limitée par MM. [REDACTED], [REDACTED] et [REDACTED]. Elle est inscrite depuis sa création sur la liste des commissaires aux comptes.

2. Cette même année, les fondateurs de la société 3G Audit ont également constitué la société par actions simplifiée [REDACTED] et associés, inscrite depuis sa création en tant que société d'expertise comptable.

3. En 2008, la société 3G Audit, représentée par M. [REDACTED], a été nommée commissaire aux comptes de la société [REDACTED], qui exploite un supermarché. Ce mandat a été renouvelé en 2013 pour une durée de six exercices, soit jusqu'à la certification des comptes de l'exercice clos le 31 juillet 2018.

4. Le 15 septembre 2015, M. [REDACTED], agissant en qualité de co-gérant de la société 3G Audit, a informé la société [REDACTED] de la démission de cette société de son mandat de commissaire aux comptes. Puis, le 23 septembre 2015, agissant cette fois en qualité de président de la société [REDACTED], M. [REDACTED] a informé la société d'expertise comptable [REDACTED], alors en charge de la présentation des comptes annuels de la société [REDACTED], que la société [REDACTED] reprendrait cette mission d'expertise comptable à compter du 31 juillet 2016.

5. Le 28 novembre 2017, à la suite d'un signalement effectué par la société [REDACTED], la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des circonstances de la démission de la société 3G Audit de son mandat de certification des comptes de la société [REDACTED]. Le 13 février 2018, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant le respect par M. [REDACTED] des obligations législatives et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes, enquête étendue le 4 septembre 2020 aux agissements de la société 3G Audit.

6. A l'issue de cette enquête, par une décision du 12 novembre 2020, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de la société 3G Audit et d'arrêter le grief suivant :

« Il est reproché à la société 3G Audit d'avoir manqué au respect des conditions légales d'exercice de la profession, et en particulier au respect des cas dans lesquels la démission d'un mandat de commissaire aux comptes est permise :

- en démissionnant de son mandat de commissaire aux comptes titulaire de la SAS [REDACTED], le 15 septembre 2015, sans motif légitime, ce qui pourrait constituer une violation des articles L. 823-3 alinéa 1 du code de commerce et 19 alinéas 1 et 2 du code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes, dans leurs versions applicables à l'époque des faits ; et

- en ne justifiant pas d'une analyse particulière sur la situation ayant conduit à cette démission, ce qui pourrait constituer une violation de l'article 19 susvisé dans son alinéa 4, dans sa version applicable à l'époque des faits.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa version applicable à l'époque des faits, et repris en substance à l'article L. 824-1 I du même code applicable à compter du 17 juin 2016, passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-2 I du même code applicable à compter du 17 juin 2016 et qui étaient déjà prévues à l'article L. 822-8 du même code applicable à l'époque des faits. »

7. Ce grief a été notifié à la société 3G Audit par une lettre recommandée avec accusé de réception du 27 juillet 2021.

8. Le rapporteur général a transmis le 7 juillet 2022 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, ainsi que son rapport final du 6 juillet 2022.

9. La société 3G Audit a été convoquée pour la séance du 7 novembre 2022 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 30 septembre 2022. Elle a été reconvoquée, à sa demande, pour la séance du 1^{er} décembre 2022 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 20 octobre 2022.

10. Avisé le 5 octobre 2022 de la convocation de la société 3G Audit et de sa faculté de demander à être entendu, 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 Grande Aquitaine a indiqué qu'il ne le souhaitait pas.

11. Lors de la séance du 1^{er} décembre 2022, le rapporteur général a demandé qu'un blâme soit prononcé à l'encontre de la société 3G Audit.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé du grief

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, 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 ;

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 antérieure à celle issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, 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. Par ailleurs, il résulte de l'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce que les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices et que leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.

15. Enfin, l'article 19 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa version en vigueur du 13 février 2010 au 1^{er} juin 2017, dispose :

« Démission

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. [...]*

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. »

16. Dans sa rédaction issue du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, cet article précise, à la suite de l'énumération des motifs légitimes de démission : « *Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission* ».

17. Les dispositions de l'article 19 ont été transférées à l'article 28 du code de déontologie par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020.

18. En l'espèce, la société 3G Audit, dont le mandat de certification des comptes annuels de la société ██████, renouvelé le 31 janvier 2013, devait expirer après la délibération de l'assemblée générale de la société ██████ statuant sur les comptes de l'exercice clos le 31 juillet 2018, en a démissionné le 15 septembre 2015.

19. Lors de son audition du 1^{er} septembre 2020, M. ██████ a indiqué que le dirigeant de la société ██████ envisageait alors de reprendre un magasin du réseau ██████ et avait souhaité que la société ██████, qui travaillait déjà avec la centrale régionale de ce réseau, l'accompagne dans la réalisation de ce projet. Pour prévenir une situation d'incompatibilité, M. ██████ aurait alors proposé que la société ██████, expert-comptable de la société ██████, reprenne le mandat de commissariat aux comptes, tandis que la société ██████ reprendrait la mission d'expertise comptable.

20. Dans ses observations en réponse à la notification de griefs, la société 3G Audit a soutenu que le projet d'acquisition de la société ██████ portait en réalité sur une société dont la société ██████, représentée par M. ██████, était déjà l'expert-comptable. Puis, lors de la séance du 1^{er} décembre 2022, M. ██████ a précisé qu'il avait estimé que la société 3G Audit se trouvait en situation d'incompatibilité, et devait donc démissionner de son mandat de commissaire aux comptes de la société ██████, dans la mesure où lui-même était à la fois le signataire du rapport de certification des comptes dont le mandat était confié à la société 3G Audit et l'expert-comptable, pour le compte de la société ██████, d'une société qui était la cible de la société ██████.

21. En cet état, la société 3G Audit ne se prévaut d'aucun motif susceptible d'être qualifié de légitime, au sens de l'article 19, devenu 28, du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, pour justifier de sa démission de son mandat de commissaire aux comptes de la société ██████.

22. En effet, en premier lieu, elle ne produit aucun élément de nature à établir que le dirigeant de la société [REDACTED] ait fait part à M. [REDACTED] d'un projet d'acquérir une société dont la société [REDACTED] aurait été l'expert-comptable. En tout état de cause, à le supposer avéré, ce projet d'acquisition n'a pas été mené à terme, de sorte que la société 3G Audit ne s'est jamais trouvée en situation d'incompatibilité de ce fait.

23. En second lieu, si la reprise de la mission de présentation des comptes annuels de la société [REDACTED] par la société [REDACTED] représentée par M. [REDACTED] était de nature à porter atteinte à l'indépendance et à l'objectivité de société 3G Audit dans l'exercice de sa mission de certification des comptes annuels de cette même société, M. [REDACTED] étant le signataire, la société 3G Audit ne peut cependant légitimement invoquer ce motif pour justifier sa démission, dès lors que cette incompatibilité résultait précisément des agissements de son propre dirigeant et associé, également dirigeant et associé de la société [REDACTED], qui avait accepté la mission d'expertise-comptable confiée par la société [REDACTED] en connaissance de l'incompatibilité qui en résulterait.

24. Dès lors, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, la société 3G Audit a manqué aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes en démissionnant le 15 septembre 2015 de son mandat de commissaire aux comptes de la société [REDACTED] sans motif légitime.

25. En revanche, il ne peut être reproché à la société 3G Audit d'avoir méconnu les dispositions de l'article 19 du code de déontologie, dans sa version alors applicable, pour être dans l'incapacité de justifier qu'elle a procédé à l'analyse de la situation ayant conduit à cette démission. En effet, dans sa rédaction antérieure à celle issue du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, cet article n'imposait au commissaire aux comptes démissionnaire de pouvoir justifier d'une telle analyse que dans l'hypothèse où sa démission était intervenue dans des conditions génératrices de préjudice pour l'entité concernée. Or, en l'espèce, aucun élément de la procédure ne permet d'établir que la démission de la société 3G Audit de son mandat de commissaire aux comptes aurait causé un préjudice à la société [REDACTED].

Sur la sanction

26. L'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 et abrogée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« Les sanctions disciplinaires sont :

1° L'avertissement ;

2° Le blâme ;

3° L'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans ;

4° La radiation de la liste.

Il peut être aussi procédé au retrait de l'honorariat.

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 sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. La suspension de la peine ne s'étend pas à la sanction complémentaire prise en application de l'alinéa précédent. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, le commissaire aux comptes a commis une infraction ou une faute ayant entraîné le prononcé d'une nouvelle sanction disciplinaire, celle-ci entraîne, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde. [...] ».

27. Ces sanctions sont toujours prévues par l'article L. 824-2, I et III, de ce code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016.

28. L'article L. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016, 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. »

29. 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.

30. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'aurait procurés à la société 3G Audit la faute qui lui est reprochée, pas plus que des pertes ou des coûts que cette faute lui auraient évités, 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.

31. A cet égard, le manquement reproché à la société 3G Audit, dont elle est seule responsable, est grave, dans la mesure où cette société s'est affranchie 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.

32. En conséquence, bien que ce manquement apparaisse isolé et que la société 3G Audit ait répondu aux questions qui lui ont été posées par le rapporteur général pendant l'enquête, ce qui constituait la seule coopération attendue de sa part, il y a lieu de prononcer un blâme à son encontre.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que la société 3G Audit a manqué aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes en démissionnant le 15 septembre 2015 de son mandat de commissaire aux comptes de la société ██████ sans motif légitime, en méconnaissance de l'article L. 823-3, alinéa 1^{er}, du code de commerce et de l'article 19 du code de déontologie,

dans sa version en vigueur du 13 février 2010 au 1^{er} juin 2017, ce qui constitue une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure à celle issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 ;

Prononce un blâme à l'encontre de la société 3G Audit ;

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 5 janvier 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.