

Formation restreinte

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION

Dossier n° **FR 2022-12 S**
Décision du **11 mai 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 23 mars 2023 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Didier Preud'homme,
né le [REDACTED],
demeurant au [REDACTED],

inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 36000351,
comparant en personne, assisté de la SELARL Gramond & associés,
représentée par Me Augustin Robert.

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, représenté par M. Delmas, muni d'un pouvoir,
- M. Preud'homme et son conseil, M. Preud'homme ayant eu la parole en dernier,

et annoncé que la décision serait rendue le 11 mai 2023, la formation restreinte a délibéré de l'affaire dans la composition ci-dessus mentionnée, en présence de son secrétaire. Le délibéré a été prorogé au 25 mai 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. Didier Preud'homme est inscrit sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1983 et exerce cette activité en nom propre. Il exerçait en outre l'activité d'expert-comptable jusqu'en 2016. Il a par ailleurs assuré diverses responsabilités au sein de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, dont il est toujours membre de la

commission des études juridiques. Enfin, il exerce en tant qu'expert judiciaire, inscrit sur les listes de la cour d'appel de Douai et de la Cour de cassation.

2. En 2020, M. Preud'homme était titulaire de six mandats non EIP, représentant 290 heures d'audit et [REDACTED] d'honoraires.

3. M. Preud'homme était notamment le commissaire aux comptes des sociétés Garage Catteau, Garage du Beffroi et Autoleader depuis 1991. En 2021, la société Garage du Beffroi, qui n'était plus tenue de désigner un commissaire aux comptes, n'a pas renouvelé son mandat. M. Preud'homme a par ailleurs démissionné de ses mandats de commissaire aux comptes des sociétés Garage Catteau et Autoleader le 23 août 2021.

4. Le père de M. Preud'homme était lui-même l'expert-comptable historique de ces trois sociétés, jusqu'à son départ en retraite en 1995. Il exerçait alors une mission de présentation des comptes annuels et établissait les déclarations fiscales. Ces missions d'expertise-comptable ont été reprises par son gendre, M. [REDACTED], beau-frère de M. Preud'homme. M. [REDACTED] exerçait en outre, depuis 2016, une mission d'établissement des bulletins de paie et des déclarations sociales de ces sociétés. Ces missions ont été reprises en 2019 par la fille de M. [REDACTED], nièce de M. Preud'homme.

5. Par ailleurs, M. [REDACTED], frère de M. Didier Preud'homme, est le conseil juridique de ces sociétés depuis les années 1980, en charge notamment de l'établissement des procès-verbaux des assemblées générales, de l'élaboration des rapports de gestion, de l'assistance dans la rédaction des contrats commerciaux, du dépôt des comptes annuels et des éventuelles modifications à apporter au registre du commerce et des sociétés.

6. Le rapport définitif de contrôle du cabinet de M. Preud'homme au titre du programme 2017 a identifié ces liens personnels de M. Preud'homme, commissaire aux comptes des sociétés Garage Catteau, Garage du Beffroi et Autoleader, avec les experts-comptables successifs et le conseil juridique de celles-ci, comme étant susceptibles de caractériser une situation portant atteinte à son indépendance.

7. Le 15 novembre 2019, la présidente du Haut conseil a saisi le rapporteur général des faits constatés à l'occasion de ce contrôle de l'activité de M. Preud'homme, ces faits étant susceptibles, selon cette saisine, de caractériser des manquements imputables à ce dernier.

8. Le 7 janvier 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête concernant M. Preud'homme « portant sur des faits relevés dans le rapport de contrôle au titre du programme 2018 [en réalité 2017] au regard des dispositions légales et réglementaires régissant le commissariat aux comptes ».

9. A l'issue de cette enquête, par une décision du 21 avril 2022, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Preud'homme et a arrêté les griefs suivants :

« Il est reproché à Monsieur Didier Preud'homme,

- de s'être placé, entre 2014 et 2021, en sa qualité de commissaire aux comptes des sociétés Garage Cateau et Compagnie, société par action simplifiée immatriculée sous le numéro RCS Arras n°368200549, Garage du Beffroi, société par action simplifiée immatriculée sous le numéro RCS Arras n°3325330199 et Autoleader, société par action simplifiée immatriculée sous le numéro RCS Arras n°326751013 et en violation des dispositions des art. L. 822-10 1° c. com. et des art. 4 à 6 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits, dans une situation susceptible de porter atteinte à son indépendance et qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, en certifiant les comptes de ces sociétés, alors que son beau-frère, puis sa nièce avaient contribué à établir ces comptes, en tant qu'experts-comptables de ces sociétés et que, de surcroît, son frère était le conseil juridique de ces sociétés, ces liens étant susceptibles d'avoir altéré son jugement professionnel ;
- d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2016 de la société Garage du Beffroi dont il était commissaire aux comptes, à ses obligations professionnelles, en certifiant que les comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors qu'il n'était pas en mesure d'obtenir l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, au regard, notamment, des défauts et insuffisances suivants de diligences d'audit sur des postes comptables très significatifs :
 - absence de diligence d'audit sur les stocks de véhicules neufs d'un montant de 1 300 K€ représentant 45 % de l'actif du bilan et 130 fois le seuil de signification et, en particulier, absence de participation de M. Preud'homme à l'inventaire physique des stocks, alors qu'une telle diligence est pourtant requise par les dispositions de l'art. A. 823-10 §3 c. com. (NEP 501) et que le §6 du même article ne permet au commissaire aux comptes de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives que dans l'hypothèse où sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, ce qui n'est pas démontré en l'espèce. Ce défaut de diligence sur les stocks de véhicules neufs contrevient, également, aux dispositions de l'art. A. 823-8 §25 et §26 c. com. (NEP 330), portant sur la nécessité, pour le commissaire aux comptes, de collecter des éléments suffisants et appropriés lui permettant de confirmer un élément significatif des comptes ;
 - diligences d'audit insuffisantes sur les stocks de véhicules d'occasion d'un montant de 627 K€ représentant 25 % de l'actif du bilan et 63 fois le seuil de signification, en l'absence de démonstration par M. Preud'homme de la représentativité du sondage qu'il a réalisé sur ces véhicules, alors que, selon les dispositions de l'art. A. 823-13 §7 (NEP 530) c. com., un sondage doit donner à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Le dossier d'audit de M. Preud'homme documente des tests par sondage, effectués en mai 2017, sur 6 véhicules d'occasion représentant 75 K€ sur un total de 74 véhicules d'occasion en stocks mais ne comporte pas de travaux démontrant que (i) M. Preud'homme s'est assuré qu'il existait une procédure d'inventaire traitant de l'exhaustivité de la population testée et (ii) le sondage mis en œuvre présentait bien un caractère aléatoire. Cette insuffisance de

diligences contrevient, également, aux dispositions de l'art. A. 823-8 §25 et §26 c. com. (NEP 330) ;

- absence de diligence d'audit sur les dettes fournisseurs, d'un montant de 1 246 K€, représentant 43 % du passif du bilan et 125 fois le seuil de signification. Ce défaut de diligence contrevient, aux dispositions de l'art. A. 823-8 §25 et §26 c. com. (NEP 330).

L'opinion émise par M. Preud'homme est donc non étayée, en violation des dispositions des art. L. 823-9 al. 1^{er}, A. 823-26 §8, §11 et §14 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-10 §3 et §6 (NEP 501) c. com, A. 823-13 §7 (NEP 530) c. com. La violation de ces normes d'exercice professionnel constitue un manquement à l'art. L. 821-13 I c. com., qui impose aux commissaires aux comptes d'exercer leur mission conformément auxdites normes.

Ces manquements seraient susceptibles de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'art. R. 822-32 c.com dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1 I 1^o du même code, passibles des sanctions énumérées à l'art. L. 822-8 c.com dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 et à l'art. L. 824-2 c.com pour la partie des manquements ayant perduré après le 17 juin 2016. »

10. Ces griefs ont été notifiés à M. Preud'homme par une lettre recommandée avec accusé de réception du 6 juillet 2022. Le 14 octobre 2022, M. Preud'homme a adressé au rapporteur général des observations sur les griefs.

11. Le 6 octobre 2022, le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête, puis lui a adressé son rapport final le 6 janvier 2023.

12. M. Preud'homme a été convoqué par une lettre recommandée avec accusé de réception du 26 janvier 2023 pour la séance du 9 mars 2023. L'examen de l'affaire a ensuite été renvoyé à la séance du 23 mars 2023.

13. Avisé de la séance en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes des Hauts-de-France n'a pas donné suite à cet avis.

14. Le 28 février 2023, Me Robert a déposé un mémoire dans l'intérêt de M. Preud'homme. Le rapporteur général a répondu à ce mémoire par une lettre du 9 mars 2023, à laquelle Me Robert a lui-même répondu par des observations complémentaires le 20 mars 2023.

15. Lors de la séance du 23 mars 2023, le rapporteur général a demandé que soient prononcées à l'encontre de M. Preud'homme l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant une durée de deux ans, assortie du sursis pendant une durée d'un an, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 40 000 €.

Motifs de la décision

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

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

Constitue une faute disciplinaire :

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

17. 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. »

Sur le grief relatif à l'atteinte à l'indépendance

18. L'article L. 822-10 du code de commerce dispose :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

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

19. 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 à 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. »

20. Le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 a laissé inchangé l'article 4 et 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. »

21. Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 a amendé l'article 4 uniquement pour remplacer les termes « *Dans l'exercice de ses missions* » par « *Dans l'exercice de son activité professionnel* », et 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 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'auto-révision 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. »

22. Comme le relève à juste titre M. Preud'homme dans son mémoire en défense, l'existence de liens familiaux entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable ou le conseil juridique de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ne constitue ni une activité exercée par le commissaire aux comptes, ni un acte réalisé ou conclu par ce dernier.

23. Il en résulte que de tels liens ne sont pas susceptibles de caractériser une incompatibilité avec les fonctions de commissaire aux comptes, au sens de l'article L. 822-10 du code de commerce, lequel ne peut donc fonder le prononcé d'une sanction à l'encontre de M. Preud'homme. Il s'en déduit, incidemment, que le moyen tiré d'une méconnaissance par ce texte du principe de légalité et des peines est inopérant.

24. Il résulte en revanche des versions successives des articles 4, 5 et 6 de ce code de déontologie, lui-même institué en application de l'article L. 822-16 du code de commerce, 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.

25. Contrairement à ce que soutient M. Preud'homme, ces dispositions ne méconnaissent pas le principe de légalité des délits et des peines, que celui-ci résulte de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'invoque M. Preud'homme, ou de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En effet, bien que ces dispositions laissent une marge d'appréciation importante aux autorités de poursuite et de jugement, elles leur imposent néanmoins de caractériser l'existence d'un conflit d'intérêts et d'en apprécier les effets, en réalité ou en apparence, sur l'impartialité du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes.

26. Par ailleurs, le lien de nature à créer une situation de conflit d'intérêts peut être un lien familial, sans que celui-ci ne réponde nécessairement aux définitions données à l'article 27 du code de déontologie, dans sa version en vigueur du 17 novembre 2005 au 1^{er} juin 2017, puis à l'article 25 de ce code, dans sa version en vigueur du 1^{er} juin 2017 au 25 mars 2020, et, depuis, à l'article 32 de ce code, dès lors que ces définitions des liens familiaux n'ont vocation, en dépit de la généralité des termes employés par ce dernier article, qu'à régir les incompatibilités, absolues, résultant des liens existant entre, d'une part, le

commissaire aux comptes et certaines personnes de son entourage professionnel et, d'autre part, les personnes occupant une fonction sensible au sein de l'entité contrôlée.

27. Cela étant, si les liens familiaux de nature à créer une situation de conflit d'intérêts ne se limitent pas à ceux définis par les dispositions du code de déontologie mentionnées au point précédent, il convient néanmoins d'établir que le lien familial en cause, quel qu'il soit, existant entre le commissaire aux comptes et la personne ayant réalisé une mission ou une prestation au profit de l'entité contrôlée caractérise une proximité suffisante, ne serait-ce qu'en apparence, pour qu'au regard de la nature de cette mission ou de cette prestation, l'exercice impartial par le commissaire aux comptes de sa propre mission de certification des comptes soit compromis ou puisse raisonnablement apparaître comme étant compromis.

28. En l'espèce, au cours de la période faisant l'objet des poursuites, M. Preud'homme a été le commissaire aux comptes de trois sociétés, les sociétés Garage Catteau, Garage du Beffroi et Autoleader, dont son beau-frère, M. [REDACTED], puis sa nièce, Mme [REDACTED], contribuaient à établir les comptes et auxquelles son frère fournissait des prestations de conseil juridique concernant, notamment, la rédaction des contrats commerciaux, l'établissement des procès-verbaux d'assemblée générale et l'élaboration des rapports de gestion.

29. M. Preud'homme était donc conduit à se prononcer ou à porter une appréciation sur des prestations fournies par son frère et son beau-frère, puis sa nièce, et de tels liens familiaux étaient manifestement de nature à compromettre, ne serait-ce qu'en apparence, l'exercice impartial par M. Preud'homme de sa mission de certification des comptes.

30. La nature des relations entretenues par M. Preud'homme avec ces membres de sa famille, de même que la manière dont il a effectivement mis en œuvre l'audit des comptes des sociétés concernées, et en particulier le fait qu'il ait signalé diverses irrégularités potentielles ou qu'il ait déclenché une procédure d'alerte concernant l'une des sociétés, importent peu, dès lors que ces éléments sont inopérants s'agissant de l'atteinte portée en apparence à l'indépendance qui était exigée de sa part. Il en va de même de l'affirmation selon laquelle son cabinet aurait été indépendant de ceux de son frère et de celui de son beau-frère puis de sa nièce.

31. Par ailleurs, M. Preud'homme ne peut soutenir utilement que les dispositions précitées du code de déontologie n'étaient pas en vigueur à la date de l'acceptation des mandats initiaux concernant ces trois sociétés, en 1991, dès lors que les principes fondamentaux de comportement évoqués aux points 19 à 21 de la présente décision ont été définis aux termes d'un décret publié dès 2005, de sorte qu'à compter de cette date à tout le moins, M. Preud'homme était tenu de faire cesser la situation de conflit d'intérêts dans laquelle il se trouvait.

32. En outre, si M. Preud'homme soutient que cette situation n'a jamais été dissimulée et que les contrôleurs de la compagnie régionale intervenus en 2006 et 2012 n'ont pas relevé d'irrégularité à ce titre, alors que les liens en cause auraient été consignés dans ses dossiers de travail, la première mention de l'existence de ces liens familiaux n'apparaît en réalité que dans un papier de travail, intitulé « *Guide NEP* », relatif à l'audit des comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi. Auparavant, les déclarations d'activité qu'il a transmises faisaient certes apparaître que le conseil juridique des trois sociétés portait le

même patronyme, sans toutefois que le lien de parenté entre eux ne soit précisé. Quant à l'expert-comptable désigné sur ces déclarations d'activité, rien ne permettait d'établir qu'il s'agissait de son beau-frère, puis de sa nièce.

33. M. Preud'homme ne peut pas plus faire valoir qu'il aurait exercé son jugement professionnel en estimant que cette situation n'était pas susceptible de porter atteinte à son indépendance, ne serait-ce qu'en apparence, dans la mesure où, à supposer qu'il ait effectivement mené cette analyse avant 2016, ce qui ne résulte d'aucun élément de la procédure, celle-ci l'a conduit en tout état de cause, à une conclusion erronée.

34. Il résulte de ces éléments que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, sous réserve toutefois de la suppression du visa de l'article L. 822-10, 1°, du code de commerce, M. Preud'homme, en tant que commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes des sociétés Garage Catteau, Garage du Beffroi et Autoleader, s'est placé entre 2014 et 2021, en méconnaissance des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version en vigueur du 28 mars 2007 au 1^{er} juin 2017, puis des articles 4 et 5 de ce code dans leurs versions successivement en vigueur à compter de cette date, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, dès lors que son beau-frère, puis sa nièce, avaient contribué à établir ces comptes et que son frère avait fourni à ces sociétés des prestations de conseil juridique concernant, notamment, la rédaction des contrats commerciaux, l'établissement des procès-verbaux d'assemblée générale et l'élaboration des rapports de gestion.

Sur les griefs relatifs à la certification des comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi

35. L'article L. 823-9, alinéa 1, du code de commerce, dans sa rédaction codifiée par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 et demeurée inchangée depuis, dispose :

« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. »

36. Il résulte ensuite de l'article L. 821-13 de ce code, dans ses rédactions issues de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 puis de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, qu'en l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux.

37. S'agissant de la version de ces normes d'exercice professionnel (NEP) à prendre en considération pour caractériser une faute disciplinaire sur le fondement des articles L. 824-1, I, 1°, et L. 821-13 du code de commerce, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce pour ce qui concerne les dispositions de ces NEP dépourvues de visée immédiatement répressive. Dès lors, la méconnaissance de telles dispositions doit être appréciée au regard de leur version en vigueur à la date des faits reprochés aux personnes poursuivies devant la formation restreinte, sans tenir compte d'éventuelles modifications ultérieures de ces dispositions, quand bien même il en

résulterait des prescriptions moins contraignantes pour les commissaires aux comptes, ni même, le cas échéant, de leur abrogation.

38. M. Preud'homme soutient que, la société Garage du Beffroi étant une petite entreprise au sens de l'article 3 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, les dispositions de la NEP 912, prise en application d'une décision du Haut conseil publiée le 17 novembre 2017 et qui figure à l'article A823-27-1 du code de commerce, cette décision du Haut conseil ayant elle-même été prise en application des dispositions de l'article L. 821-13, III, de ce code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016.

39. Cependant, s'il ressort du rapport sur les comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi, établi par M. Preud'homme le 20 juin 2017, que le total du bilan de cette société s'établissait à 2 910 954 €, son chiffre d'affaires net à 10 282 988 € et son effectif moyen à 13 salariés, de sorte qu'étaient remplies les conditions de seuils prévues par la directive du 26 juin 2013, la NEP 912 n'a été homologuée que par un arrêté du 6 juin 2019, de sorte qu'elle n'était pas applicable à la mission de certification de ces comptes.

40. En outre, contrairement à ce que soutient M. Preud'homme, antérieurement à l'entrée en vigueur de la NEP 912, la NEP 910, créée par un arrêté du 2 mars 2009 pour l'application de l'article L. 823-12-1 du code de commerce et qui figurait, jusqu'à son abrogation par l'arrêté du 6 juin 2019 ayant créé la NEP 912, à l'article A. 823-27-1 du code de commerce, n'était pas applicable aux entreprises remplissant les seules conditions de seuil fixées par la directive du 26 juin 2013, mais aux entreprises remplissant les conditions de seuil, plus restrictives, alors définies par l'article R. 823-22 du code de commerce, auquel renvoie l'article L. 823-12-1. La société Garage du Beffroi ne remplissant pas ces dernières conditions, la NEP 910 n'était pas plus applicable à ce titre.

41. En conséquence, M. Preud'homme ne peut se prévaloir ni des dispositions de la NEP 912, ni même des dispositions de la NEP 910, de sorte que les NEP applicables à l'examen du grief sont les suivantes :

- la NEP 700, relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, qui figure à l'article A. 823-26 du même code et dont le point 11 dispose, dans sa rédaction codifiée par un arrêté du 14 janvier 2009 :

« [...] 11. Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. »

- la NEP 330, relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques, qui figure à l'article A. 823-8 du même code et dont les points 25 et 26 disposent, dans leur rédaction codifiée par le même arrêté du 14 janvier 2009 :

« [...] 25. Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient compte à la fois des éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions.

26. *Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier. »*

- la NEP 501, relative au caractère probant des éléments collectés, qui figure à l'article A. 823-10 du code de commerce et dont les points 3 et 6 disposent, dans leur rédaction codifiée par le même arrêté du 14 janvier 2009 :

« 3. Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.

La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité. [...]

6. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent. »

- la NEP 530, relative à la sélection des éléments à contrôler, qui figure à l'article A. 823-13 du code de commerce et dont le point 7 dispose, dans sa rédaction codifiée par le même arrêté :

« 7. Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés. Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques. »

42. En l'espèce, s'agissant de l'audit des comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi, M. Preud'homme ne conteste pas ne pas avoir participé à l'inventaire physique du stock de véhicules neufs, qui représentait 1 300 K€, soit 45 % du total du bilan et 130 fois le seuil de signification, et n'avoir effectué aucune diligence concernant les dettes fournisseurs, qui représentaient 1 246 K€, soit 43 % du total du bilan et 125 fois le seuil, et s'être fondé, pour ce qui concerne ces deux comptes, sur les travaux de l'expert-comptable qu'il s'était fait communiquer et qu'il avait classés dans son dossier de travail.

43. M. Preud'homme soutient qu'il aurait exercé son jugement professionnel en considérant que le risque d'erreur ou de fraude affectant ces deux postes était faible dans la mesure où, comme dans toutes les concessions automobiles, le stock de véhicules neufs était strictement encadré par les mesures de contrôle mises en place par les constructeurs automobiles. Il soutient qu'il en est de même s'agissant des dettes fournisseurs, essentiellement constituées de dettes envers des constructeurs, lesquels exercent également un contrôle étroit sur ce poste, tant pour ce qui concerne les véhicules que pour les pièces détachées, tandis que les comptes fournisseurs de véhicules d'occasion ne sont pas significatifs, la dette s'éteignant concomitamment à la reprise du véhicule détenu par l'acheteur, au moment de la vente de véhicules neufs.

44. Etant rappelé que les dispositions de la NEP 912 dont se prévaut M. Preud'homme ne sont pas applicables, ces éléments, communiqués par ce dernier au cours de l'enquête, ne suffisent pas à justifier, *a posteriori*, en dépit de la confiance que celui-ci dit avoir nourri

envers les dirigeants de la société ou de l'expérience dont il se prévaut, notamment en matière d'expertise judiciaire, l'absence de toute documentation dans son dossier de travail d'une analyse lui permettant de se fonder exclusivement sur les travaux de l'expert-comptable, lequel était en outre un membre de sa famille, pour s'assurer que ces deux comptes n'étaient affectés d'aucune anomalie significative.

45. S'agissant du stock de véhicules d'occasion, qui représentait 627 K€ pour 74 véhicules, le dossier d'audit documente des tests par sondage sur 6 véhicules représentant 75 K€, sans aucune analyse de la représentativité statistique d'un tel sondage. Etant rappelé que les dispositions de la NEP 912, qui permet aux commissaires aux comptes de procéder à des sondages non statistiques, invoquées par M. Preud'homme, ne sont pas applicables, il appartenait en tout état de cause à ce dernier de faire apparaître dans son dossier de travail les éléments de nature à établir que les tests qu'il avait effectués lui permettaient de d'extrapoler et de considérer que ce compte n'était affecté d'aucune anomalie significative. Là encore, ni la confiance que M. Preud'homme nourrissait envers les dirigeants de la société ni son expérience ne l'autorisaient à se dispenser de documenter ces éléments.

46. Il résulte de ce qui précède que, comme il le lui est reproché aux termes du grief qui lui a été notifié, M. Preud'homme a manqué à ses obligations professionnelles en certifiant que les comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors qu'il ne justifie pas avoir obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, méconnaissant ainsi les dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce et les dispositions de l'article L. 821-13 du code de commerce et de la NEP 700, dès lors qu'il avait mis en œuvre des diligences d'audit insuffisantes concernant les postes comptables très significatifs relatifs, d'une part, aux stocks de véhicules neufs, faute d'avoir participé à l'inventaire physique, en méconnaissance des dispositions des NEP 330 et 501, et, d'autre part, aux stocks de véhicules d'occasion, en procédant à un sondage dont la représentativité n'était pas démontrée, en méconnaissance des dispositions des NEP 330 et 530, et dès lors qu'il n'avait mis en œuvre aucune diligence d'audit concernant le poste comptable très significatif relatif aux dettes fournisseurs, en méconnaissance des dispositions de la NEP 330 précitée.

Sur les sanctions

47. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 2 août 2003 au 17 juin 2016, 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, et que 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. Il résulte de l'article L. 824-2 de ce code, dans sa version en vigueur depuis le 17 juin 2016, que les commissaires aux comptes sont passibles des mêmes sanctions et qu'ils peuvent également faire l'objet de 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 et d'une sanction pécuniaire, le cas échéant assortie du sursis, d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 €. L'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 a porté ce montant maximum, 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, 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. 824-12 de ce code, dans sa version également en vigueur depuis le 17 juin 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. »

50. 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.

51. Dès lors que les fautes retenues à l'encontre de M. Preud'homme 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 celui prévu au 7° de ce texte.

52. En premier lieu, en certifiant les comptes d'une société que son beau-frère, sa nièce et son frère avaient contribué à établir, directement ou indirectement, M. Preud'homme s'est placé dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission, manquant ainsi aux règles déontologiques tendant à garantir l'impartialité des commissaires aux comptes dans leur mission de certification des comptes. Cette faute disciplinaire, qui a porté atteinte à un principe fondamental de comportement dont découle la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes, est donc d'une particulière gravité, d'autant plus qu'elle s'est inscrite dans la durée, quand bien même la période des faits poursuivis se trouve réduite par l'effet de la prescription.

53. En second lieu, en certifiant les comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi sans avoir mis en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que ces comptes ne comportaient pas d'anomalie significative, M. Preud'homme a encore porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux du commissaire aux comptes.

54. Cela étant, il sera néanmoins tenu compte de ce qu'aucun manquement professionnel n'a été antérieurement reproché à M. Preud'homme, de ce que celui-ci a 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, de ce que les griefs d'audit retenus à son encontre ne concernant portent que deux comptes et pour un seul exercice. Il sera également tenu compte du montant des honoraires perçus par M. Preud'homme au titre des trois mandats en cause, compris entre [REDACTED] € pour l'exercice 2014 et [REDACTED] € pour l'exercice 2020.

55. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, ainsi que des éléments communiqués par M. Preud'homme concernant sa situation financière actuelle, il sera prononcé à son encontre l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 4 000 €.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que M. Preud'homme a commis des fautes disciplinaires 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 entre 2014 et 2021, en tant que commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes des sociétés Garage Cateau, Garage du Beffroi et Autoleader, en méconnaissance des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version en vigueur du 28 mars 2007 au 1^{er} juin 2017, puis des articles 4 et 5 de ce code dans leurs versions successivement en vigueur à compter de cette date, dans une situation de conflit d'intérêts pouvant être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission,

- et pour avoir certifié que les comptes de l'exercice 2016 de la société Garage du Beffroi étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors qu'il n'était pas en mesure d'obtenir l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, méconnaissant ainsi les dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce et les dispositions de l'article L. 821-13 du code de commerce et de la NEP 700, dès lors qu'il avait mis en œuvre des diligences d'audit insuffisantes concernant les postes comptables très significatifs relatifs, d'une part, aux stocks de véhicules neufs, faute d'avoir participé à l'inventaire physique, en méconnaissance des dispositions des NEP 330 et 501, et, d'autre part, aux stocks de véhicules d'occasion, en procédant à un sondage dont la représentativité n'était pas démontrée, en méconnaissance des dispositions des NEP 330 et 530, et qu'il n'avait mis en œuvre aucune diligence d'audit concernant le poste comptable très significatif relatif aux dettes fournisseurs, en méconnaissance des dispositions de la NEP 330 ;

Prononce à l'encontre de M. Preud'homme l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant six mois, assortie du sursis pour l'intégralité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 4 000 € ;

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

Fait à Paris, le 11 mai 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.

