

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES
FORMATION RESTREINTE
PROCEDURES DE SANCTION**

*Dossier n° FR 2022-06 S
Décision du 19 janvier 2023*

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

M. Xavier Blanc, président,
M. Thierry Vught,
Mme Bénédicte François,

et assistée de M. David Chiappini, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 15 décembre 2022 à son siège situé 104, avenue du Président Kennedy à Paris, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

Mme Edna Kpota,
née le [REDACTED] à [REDACTED]
demeurant [REDACTED]
inscrite sur la liste des commissaires aux comptes sous le numéro 1100082423,
non comparante.

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 et annoncé que la décision serait rendue le 19 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. Mme Edna Kpota, qui est âgée de [REDACTED] ans, a été inscrite en 2011 sur la liste des commissaires aux comptes. Elle exerçait cette activité, ainsi que l'activité d'expert-comptable, au sein de la société [REDACTED] ([REDACTED]), dont elle détenait 90 % des parts. Elle exerçait également l'activité d'expert-comptable au sein de la société [REDACTED], dont elle détenait indirectement l'intégralité des parts.

2. Mme Kpota et la société [REDACTED] ont fait l'objet d'un contrôle en 2015, qui a conclu au non-respect de ses obligations déclaratives par Mme Kpota, laquelle était alors titulaire d'au moins deux mandats, sans que l'étendue de son activité soit précisément connue.

3. Les sociétés [REDACTED] et [REDACTED] ont été mises en liquidation judiciaire en 2018 et 2019.

4. Mme Kpota a été omise de la liste des commissaires aux comptes le 20 juin 2020 pour non-paiement de ses cotisations.

5. Auparavant, le 24 septembre 2018, à la suite d'un signalement du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Grenoble, le rapporteur général avait ouvert une enquête concernant Mme Kpota et la société [REDACTED], portant sur le non-respect des dispositions légales et réglementaires régissant le commissariat aux comptes.

6. A l'issue de cette enquête, par une décision du 24 juin 2021, la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de Mme Kpota, et d'arrêter les griefs suivants :

« Il lui est reproché :

- d'avoir omis de transmettre la déclaration annuelle de formation à la CNCC ou au H3C, entre le 17 novembre [2011], date de son inscription sur la liste des commissaires aux comptes et le 20 juin 2020, date de son omission de cette liste, ce qui pourrait constituer une violation des dispositions de l'article A. 822-28-17 du code de commerce, entre le 31 mars 2013 et le 28 février 2018 et de l'article A. 822-28-9 du code de commerce, entre le 1^{er} mars 2018 et le 19 juin 2020 ;

- d'avoir omis de respecter son obligation de formation professionnelle, sur la période de 2012 à 2014, ce qui pourrait constituer, au cours de cette période, une violation de l'article R. 822-61 al. 1 du code de commerce et de l'article 7 al. 1 du code de déontologie, applicables à l'époque des faits ainsi que des dispositions de l'article A. 822-28-2 du code de commerce ;

- d'avoir omis d'adresser ses déclarations d'activité à la CRCC de Grenoble ou à la CNCC, au titre des exercices 2017 et 2018, de qui pourrait constituer, entre le 30 septembre 2018 et le 19 juin 2020, une violation des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce, 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 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'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016 et à l'article L. 824-2 du code de commerce pour la partie des manquements ayant perduré après le 17 juin 2016. »

7. Ces griefs ont été notifiés à Mme Kpota par une lettre recommandée avec accusé de réception du 7 avril 2022.

8. Le rapporteur général a transmis le 8 avril 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, puis lui a adressé son rapport final le 8 juillet 2022.

9. Mme Kpota a été convoquée une première fois pour la séance du 13 octobre 2022 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 12 septembre 2022, qu'elle n'a pas réclamée. Elle a été convoquée une seconde fois pour la séance du 15 décembre 2022 par une lettre recommandée avec accusé de réception du 25 octobre 2022, présentée le 7 novembre 2022, qu'elle n'a pas plus réclamée. Lors de cette séance du 15 décembre 2022, Mme Kpota n'a pas comparu.

10. Avisé de la séance 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 Dauphiné-Savoie n'a pas donné suite à cet avis.

11. Lors de la séance du 15 décembre 2022, le rapporteur général a demandé que soient prononcés la radiation de Mme Kpota de la liste des commissaires aux comptes, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 3 000 €.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

12. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er 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. S'agissant de la formation continue des commissaires aux comptes, l'article 822-4 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, dispose :

« I. - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances.

II. - Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation mentionnée au I est tenue de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. »

15. Cette obligation de formation résultait auparavant de l'article R. 822-61 du code de commerce, codifié par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, qui disposait :

« Tout commissaire aux comptes a l'obligation de suivre une formation professionnelle et d'en rendre compte à la compagnie régionale dont il est membre.

La nature et la durée des activités susceptibles d'être validées au titre de cette obligation de formation, ainsi que les modalités du contrôle de son suivi sont déterminées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, sur proposition de la Compagnie nationale. Le conseil régional rend compte à cette dernière de la mise en œuvre de cette formation. »

16. L'article A. 822-28-2, dans sa rédaction issue de l'arrêté du 23 mars 2009 modifiant le code de commerce, précise :

« La durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. »

17. L'article A. 822-28-9, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 20 février 2018, dispose par ailleurs :

« Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes ou de son délégataire, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée. Les modalités de cette déclaration sont définies par le Haut Conseil.

Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont joints à la déclaration et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années. »

18. L'article A. 822-28-17, créé par l'arrêt du 23 mars 2009 et abrogé par l'arrêté du 20 février 2018, disposait auparavant :

« Les commissaires aux comptes sont responsables du suivi de leur formation continue. Ils déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès de la compagnie régionale dont ils relèvent, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation continue au cours de l'année civile écoulée, en saisissant ces informations sur le portail informatique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles de qualité. Leur durée de conservation est fixée à dix années. »

19. Et l'article 7 du code de déontologie, dans sa rédaction codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, dispose :

« Compétence

Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis. »

20. Enfin, s'agissant des déclarations d'activité des commissaires aux comptes, l'article R. 823-10 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, dispose :

« [...] V. -Le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité comportant les informations mentionnées aux alinéas 2 à 6 du IV et les informations suivantes :

- 1° Les personnes et entités dont il est commissaire aux comptes ;
 - 2° Le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers de ces personnes et entités, ainsi que le nombre d'heures de travail correspondant ;
 - 3° La liste de ses salariés, leurs mandats, les missions auxquelles ils participent, ainsi que le nombre d'heures qu'ils ont effectuées et, s'agissant des personnes morales, la liste de leurs associés.
- Il adresse la déclaration d'activité, le cas échéant par voie électronique, à la compagnie régionale, laquelle transmet un exemplaire à la Compagnie nationale. [...]

21. Les modifications apportées à cet article par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 sont sans incidence quant aux obligations incombant aux commissaires aux comptes s'agissant des déclarations d'activité concernant leurs missions de certification de comptes.

22. En l'espèce, il ressort de la consultation du système d'information de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes que Mme Kpota n'a transmis aucune déclaration annuelle de formation au titre des années 2012 à 2018, ce qu'elle était tenue de faire au plus tard le 31 mars suivant chacune de ces années, étant observé que, s'agissant de l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 25 août 2020, soit postérieurement à l'omission de Mme Kpota de la liste des commissaires aux comptes.

23. En revanche, la seule mention figurant dans le rapport de contrôle du cabinet de Mme Kpota réalisé en 2015, selon laquelle « des formations ont été réalisées mais pour un nombre d'heures insuffisant », ne permet pas d'établir que Mme Kpota, ainsi qu'il le lui est reproché, aurait suivi moins de 120 heures de formation professionnelle au cours des trois années précédant ce contrôle d'activité et moins de 20 heures annuelles au titre de ces années.

24. Il ressort enfin de la synthèse communiquée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes que Mme Kpota n'a transmis aucune déclaration d'activité au titre des exercices 2017 et 2018, alors qu'elle était titulaire d'au moins un mandat pendant cette période.

25. Il résulte de l'ensemble de ces éléments que Mme Kpota a omis de transmettre ses déclarations annuelles de formation au titre des années 2012 à 2018, en méconnaissance des dispositions de l'article A. 822-28-17 puis de l'article A. 822-28-9 du code de commerce, et d'adresser ses déclarations d'activité au titre des exercices 2017 et 2018, en méconnaissance de l'article R. 823-10 du même code, ce qui constitue des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 puis de l'article L. 824-1, I, 1°, de ce code.

Sur la sanction

26. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016, dispose notamment que les commissaires aux comptes sont passibles de l'avertissement, du blâme, de l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, de la radiation de la liste et du retrait de l'honorariat, ainsi que d'une sanction pécuniaire d'un montant ne pouvant excéder, pour une personne physique, la somme de 250 000 €.

27. L'article L. 822-8 de ce code, dans sa rédaction abrogée par cette même ordonnance, disposait déjà que les commissaires aux comptes étaient passibles de ces sanctions, à l'exception de la sanction pécuniaire.

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'auraient procurés à Mme Kpota les fautes qui lui sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes 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, les sanctions prononcées seront déterminées 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^o et 7^o de ce texte.

31. En premier lieu, les fautes reprochées à M. Kpota sont graves, dans la mesure où les obligations imposées aux commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue sont un gage de leur compétence, cependant que la méconnaissance de l'obligation de déclarer son activité constitue notamment un obstacle à la mise en œuvre des contrôles d'activité et à la vérification de l'assiette des cotisations professionnelles et de l'application du barème édicté par l'article R. 823-12 du code de commerce. Ces fautes sont d'autant plus graves qu'elles ont été commises sur plusieurs exercices, Mme Kpota n'ayant procédé à aucune déclaration annuelle, ni de formation, ni d'activité, sur l'ensemble de sa période d'activité de commissaire aux comptes.

32. En second lieu, Mme Kpota, qui est la seule responsable des manquements qui lui sont reprochés, n'a réclamé aucune des lettres recommandées qui lui ont été adressées au cours de la procédure, notamment à l'adresse qu'elle a déclarée au registre du commerce et des sociétés, et ne s'est présentée à aucune de ses convocations, de sorte qu'elle n'a pu être entendue, ni par les services du rapporteur général, ni par la formation restreinte, manifestant en cela une absence de coopération à l'enquête menée par le rapporteur général

et, plus généralement, une indifférence totale aux demandes de l'instance de régulation de la profession de commissaire aux comptes.

33. La gravité des fautes retenues à l'encontre de Mme Kpota, ainsi que son comportement au cours de la procédure, justifient que soit prononcée à son encontre la radiation de la liste des commissaires aux comptes.

Par ces motifs, la formation restreinte :

Dit que Mme Kpota, en tant que commissaire aux comptes, 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 :

- en ne transmettant pas de déclaration annuelle de formation à la compagnie nationale des commissaires aux comptes ou au Haut conseil au titre des années 2012 à 2018, en méconnaissance des dispositions de l'article A. 822-28-9 du code de commerce et, précédemment, de l'article A. 822-28-17 de ce code ;
- en ne transmettant pas ses déclarations annuelles d'activité en temps utile en 2018 et 2019, au titre respectivement des exercices 2017 et 2018, en méconnaissance des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce ;

Prononce à l'encontre de Mme Kpota la radiation de la liste des commissaires aux comptes ;

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 19 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.

