



## Décision de la Commission des sanctions

N° FR2023-29 S

Décision du 19 décembre 2024

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

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

et assistée de Mme Abdou, secrétaire de la formation, s'est réunie en séance publique le 4 novembre 2024 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

Monsieur Jacky Boucher, [...]

Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec demande d'accusé de réception du 31 mai 2024

Non comparant, représenté par Me Vilain.

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

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

Vu le mémoire déposé par Me Vilain.

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.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 19 décembre 2024.

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

## Faits et procédure

1. M. Boucher a été inscrit, de 1991 au 28 juin 2022, en tant que commissaire aux comptes, rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre sous le numéro 13000307. Il exerce également une activité d'expertise comptable. Ces activités, qu'il a exercées en nom propre, lui ont procuré un chiffre d'affaires global de [...] euros en 2018, l'activité de commissariat aux comptes représentant [...] % de son activité globale. En 2018, M. Boucher était titulaire de trois mandats non EIP, dont deux dans le secteur associatif. Par décision du 16 juin 2022, la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a prononcé à son encontre une interdiction d'exercer les fonctions de commissaire aux comptes pour une durée de quatre ans pour avoir manqué à ses obligations, dans le cadre de la certification des comptes des exercices 2013 à 2015 du Fongecif de Guadeloupe, en certifiant que ses comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entité, alors que l'audit des comptes 2013 à 2015, tel que documenté dans ses dossiers d'audit, ne lui aurait pas permis d'obtenir l'assurance élevée que lesdits comptes ne comportaient pas d'anomalies significatives.
2. Le 21 juillet 2020, la présidente du H3C a saisi le rapporteur général de faits constatés dans le rapport définitif de contrôle de l'activité de M. Boucher par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes au titre du programme 2018.
3. Le 5 décembre 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête portant sur le respect par M. Boucher de ses obligations légales et réglementaires.
4. A l'issue de cette enquête, la formation du collège statuant sur les cas individuels a, par décision du 23 mars 2023, décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Boucher, commissaire aux comptes, et d'arrêter les griefs suivants :

*« - d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2017 de l'association Transitions Pro Guadeloupe, à ses obligations professionnelles en certifiant que ces 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 que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les produits de formation (9,2 millions d'euros) et les créances d'exploitation (7,4 millions d'euros), les charges de formation (8,4 millions d'euros) et les dettes d'exploitation (3 millions d'euros), et les provisions pour engagements de financement de formation (4 millions d'euros), postes comptables très significatifs. M. Boucher n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives et aurait donc dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier. Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1<sup>er</sup>, L. 821-13 I, A. 823-26 §8 et §14 (NEP 700) et A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330) du code de commerce ;*

*- de n'avoir pas respecté l'obligation d'effectuer le minimum réglementaire de 120 heures de formation professionnelle continue sur trois ans et de 20 heures par an, au cours de la période 2015 à 2021, ce qui constituerait des manquements aux dispositions des art. L. 822-4 I (applicable à compter du 17 juin 2016), R. 822-61 (applicable jusqu'au 29 juillet 2016) et A. 822-28-2 du code de commerce ;*

*- de n'avoir pas établi ses déclarations d'activité, ou d'avoir effectué des déclarations d'activité non exhaustives, ou de ne pas les avoir effectuées en temps utile pour les mandats suivants (i) Office du tourisme du Moule (déclaration incomplète du mandat pour les années*

2014 à 2020, régularisées postérieurement à la date de l'échéance déclarative), (ii) Transitions Pro Guadeloupe (déclarations incomplètes du mandat pour les années 2016 à 2020, régularisées postérieurement à la date de l'échéance déclarative), (iii) Duavento SAS (absence de mention de ce mandat dans les déclarations 2016 à 2020) et (iv) MC3 Holding (absence de mention de ce mandat dans la présentation d'activité 2020), étant précisé que M. Boucher a reconnu lors de l'enquête avoir mis à jour ses déclarations d'activité le 16 septembre 2021 pour les années antérieures à 2021.

Ces comportements constitueraient des manquements aux dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce. »

5. M. Boucher a présenté des observations le 28 septembre 2023 et, le 10 novembre 2023 le rapporteur général a transmis à M. Boucher et au président de la formation restreinte, le rapport final de la procédure.
6. Par lettre recommandée avec accusé de réception du 31 mai 2024, M. Boucher a été invité à comparaître le 4 novembre 2024 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix ainsi que l'obligation de faire parvenir ses observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance. Il a été avisé de cette lettre mais ne l'a pas retirée.
7. Avisé le 31 mars 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre n'a pas usé de cette faculté.
8. Lors de la séance du 31 mai 2024, la présidente de la Haute autorité de l'audit (H2A), représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée la radiation de la liste des commissaires aux comptes de M. Boucher.

## **Motifs de la décision**

### **Sur les nullités soulevées**

- Sur la notification du droit au silence

9. M. Boucher soutient la nullité de la procédure au motif que ses observations et déclarations ont été recueillies sans que lui soit notifiée la possibilité de faire valoir son droit au silence.
10. Il soutient que le droit au silence devait lui être notifié dès la procédure d'enquête conduite par le rapporteur général en application des dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi que des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux en tant que ces dispositions s'appliquent dès lors qu'un Etat membre met en œuvre le droit de l'Union, la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne ayant toutes deux consacré ce droit au stade de l'enquête préliminaire. Il soutient encore que l'absence de notification du droit au silence cause nécessairement un grief, d'autant que la procédure prévoyait alors une audition obligatoire des mis en cause par le rapporteur général.
11. Selon l'article 30 de la directive 2006/43 du 17 mai 2006 concernant les dépôts des comptes annuels et des comptes consolidés, les Etats membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.
12. Ces dispositions imposent aux États membres de mettre en œuvre des dispositifs efficaces d'enquêtes et de sanctions tout en garantissant aux personnes poursuivies le principe du

respect des droits de la défense tel qu'organisé par l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et les articles 47 et 48 de la Charte.

13. La Cour de justice a dit, que l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la Convention et que l'article 48 de la Charte est « *le même* » que l'article 6, paragraphes 2 et 3, de la Convention. Dans l'interprétation des droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte, la Cour doit tenir compte des droits correspondants garantis par l'article 6 de la Convention, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, en tant que seuil de protection minimale (arrêt du 2 février 2021, Consob C-481/19, point 37) et que, s'agissant du point de savoir sous quelles conditions le droit au silence doit être respecté dans le cadre de procédures de constatation d'infractions administratives, ce droit a vocation à s'appliquer dans le contexte de procédures susceptibles d'aboutir à l'infliction de sanctions administratives revêtant un caractère pénal (arrêt du 20 mars 2018, Garlsson Real Estate e.a., C-537/16, point 28).
14. Elle juge encore que le droit au silence doit être respecté dans le cadre d'une procédure d'enquête menée par une autorité administrative lorsque les réponses du mis en cause pourraient faire ressortir sa responsabilité pour une infraction passible de sanctions administratives à caractère pénal ou sa responsabilité pénale (arrêt Consob, *op. cit.*, point 45).
15. Devant le H3C, comme devant désormais la H2A, d'une part, le rapporteur général est saisi, par application de l'article L. 821-73 du code de commerce, de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction au sujet duquel il procède à une enquête. Il s'en déduit que l'enquête menée par le rapporteur général, contrairement aux contrôles de l'activité des commissaires aux comptes opérés par la H2A en application de l'article L. 820-14 du code de commerce, a pour seule vocation d'établir l'existence de fautes disciplinaires susceptibles d'être reprochées à des commissaires aux comptes, celles-ci pouvant donner lieu au prononcé de sanctions particulièrement lourdes telles que la radiation de la liste des commissaires aux comptes.
16. D'autre part, seul le rapporteur général est susceptible de procéder à l'audition du commissaire aux comptes mis en cause avant sa comparution devant la commission des sanctions, la décision du collège d'engager une procédure de sanction à son encontre étant, par application de l'article L. 821-77 du code de commerce, l'acte de saisine de la commission des sanctions qui ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction, de sorte que les droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte et, ainsi, par l'article 6 de la Convention, doivent trouver application devant lui.
17. Il s'en déduit que sur le seul fondement invoqué de l'article 47, deuxième alinéa, et de l'article 48 de la Charte et, ainsi, de l'article 6 de la Convention, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites disciplinaires ne peut pas être entendu par le rapporteur général procédant à une enquête sur des manquements susceptibles de lui être reprochés sans avoir été préalablement informé du droit qu'il a de se taire.
18. En l'espèce, M. Boucher a été entendu, par voie de visioconférence le 16 décembre 2023. Il était assisté de son conseil. Il a formellement accepté d'être entendu par le rapporteur général qui lui pose expressément la question de savoir s'il accepte d'être entendu par visioconférence, ce qu'il a accepté. Cependant, il ne lui a pas été formellement notifié qu'il disposait du droit de se taire.
19. Sur sa demande tendant à voir annuler l'entière procédure, la Cour de justice juge que l'annulation de la procédure n'est encourue que lorsqu'en l'absence de l'irrégularité constatée, la procédure pouvait aboutir à un résultat différent (arrêts du 3 juillet 2014, Kamino International, C-129/13 et C-130/13, point 79 ; du 14 juin 2018, Makhoulouf, C-458/17 P, point 42 et du 18 juin 2020, RQ, point 105).

20. Or, M. Boucher ne soutient ni ne démontre, à l'appui de sa demande de nullité, le moindre grief spécifique résultant de cette omission ni que la décision du rapporteur général aurait été différente s'il avait notifié formellement ce droit, de sorte que l'exception de nullité de la procédure sera rejetée.
21. En tout état de cause, la commission appréciera la constitution des griefs reprochés à M. Boucher sans se référer auxdites auditions.
- Sur la violation des droits de la défense et de la loyauté de l'enquête
22. M. Boucher soutient que l'enquête a été menée de manière déloyale, le rapporteur général ayant attendu l'issue d'une précédente procédure avant de réaliser des actes d'enquête relatifs à cette procédure.
23. Il soutient que la procédure, pour laquelle il a été condamné le 16 juin 2022 par la formation restreinte du H3C, faisait état du rapport de contrôle qui fonde les actuelles poursuites, ce qui aurait, d'ailleurs, justifié la sévérité de la sanction infligée, la formation restreinte retenant que les faits s'étaient poursuivis dans le temps.
24. S'il est vrai que le rapport de contrôle relatif à la certification des comptes du Fongecif Guadeloupe pour l'exercice 2017, objet de la présente procédure, a été versé aux débats ayant conduit la formation restreinte à condamner M. Boucher à une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée de quatre années pour avoir manqué à ses obligations, dans le cadre de la certification des comptes des exercices 2013 à 2015 du Fongecif Guadeloupe, 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 alors que l'audit des comptes 2013 à 2015, tel que documenté dans ses dossiers d'audit, ne lui avait pas permis d'obtenir l'assurance élevée que ces comptes ne comportaient pas d'anomalie significative, et s'il est regrettable que ces deux procédures n'aient pas fait l'objet d'un seul examen en vue de déterminer une sanction, il n'en reste pas moins que le grief dont la commission des sanctions est saisie est distinct de celui dont avait été saisie la formation restreinte et ce, d'autant plus que la formation restreinte n'avait pas été saisie de griefs portant sur le respect des obligations de formation professionnelle ou de déclaration d'activité. Le fait de poursuivre M. Boucher, par deux procédures distinctes, ne peut, en l'espèce, caractériser le recours à un procédé déloyal et entraîner la nullité de la procédure.

### **Sur le bien-fondé des griefs**

25. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, dispose : « *I. Sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-71, les commissaires aux comptes à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Constitue une faute disciplinaire : 1° Tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ; 2° Toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur. [...]* ».

1/ Sur le grief de non-respect des dispositions encadrant l'audit légal pour le mandat Fongecif Guadeloupe au titre de l'exercice 2017

26. L'article L. 823-9, alinéa 1, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article 821-53 dudit code dispose que 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.

27. L'article A. 823-26 du code de commerce (NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés), dans sa rédaction en vigueur à compter du 5 juin 2017, devenue, à compter du 1er janvier 2024, l'article A. 821-92 du même code, prévoit notamment que « 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. (...) Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier : D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que : -soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ; -soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites ».
28. L'article A. 823-8 du code de commerce (NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise en substance depuis à l'article A. 821-73 du même code à compter du 1er janvier 2024, prévoit également en son point 25 que « 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. et en son point 26 que, « 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 » et que « 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 ».
29. Le Fongecif Guadeloupe, fonds de gestion des congés individuels de formation, est une association régie par la loi du 1er juillet 1901, créée en 1983. Sa gouvernance est assurée par un conseil d'administration paritaire composé de représentations syndicales employés et employeurs. L'association est coordonnée par Certif'Pro, association nationale pour la certification paritaire interprofessionnelle et l'évolution professionnelle. Après l'adoption de la loi n° 2018-771 du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel, le Fongecif-Guadeloupe est devenu Transitions Pro Guadeloupe le 1er janvier 2020.
30. M. Boucher a, dans son rapport général sur les comptes annuels du commissaire aux comptes pour l'exercice 2017 du 22 juin 2018, certifié sans réserve les comptes de l'association Fongecif Guadeloupe après avoir « effectué son audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France » et précisé que son « objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives », l'assurance raisonnable correspondant « à un niveau élevé d'assurance sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes d'exercice professionnel permet systématiquement de détecter toute anomalie significative. »
31. Néanmoins, il ressort de l'analyse globale du dossier d'audit des comptes de l'exercice 2017 de l'association Fongecif Guadeloupe communiqué par M. Boucher que celui-ci ne comprenait pas de travaux permettant de documenter sa démarche d'audit quant à la planification de l'audit, l'approche par les risques et notamment leur évaluation au niveau des comptes pris dans leur ensemble et par assertion, au niveau des procédures d'audit

prises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques et au niveau des conclusions de ses travaux d'audit.

- Sur les produits de formation et les créances d'exploitation

32. Les produits de formation de l'association Fongecif Guadeloupe s'élèvent à un peu plus de 9 millions d'euros. Les diligences de M. Boucher, relatives à ces produits, et telles que documentées dans son dossier d'audit, ne sont que des commentaires descriptifs de la collecte des produits de formation et des soldes comptabilisés à ce titre au compte de résultat, de la subvention du Fonds social européen et des soldes comptabilisés à ce titre qui ne permettent pas de justifier les soldes enregistrés en produits de formation.
33. Les créances d'exploitation qui sont composées des créances du Fonds social européen et du Fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels s'élèvent à 7,4 millions d'euros, soit 85,9% du total du bilan.
34. Le dossier d'audit montre que les diligences de M. Boucher relatives à ces créances se limitent à une description de la nature des créances d'exploitation détenues auprès du Fonds social européen et du Fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels, de sorte qu'elles ne permettent pas de justifier les soldes comptables enregistrés en créances d'exploitation.

- Sur les charges de formation

35. Les charges de formation, qui comprennent notamment les coûts pédagogiques, s'élèvent à 8,4 millions d'euros et n'ont fait l'objet d'aucune diligence dans le dossier d'audit de M. Boucher.
36. S'agissant des dettes d'exploitation (dettes fournisseurs, fiscales et sociales), elles s'élèvent à un peu moins de 3 millions d'euros, soit 35% du total du bilan.
37. Les diligences s'y rapportant ne sont que des commentaires descriptifs qui ne permettent pas de justifier les soldes enregistrés en dettes d'exploitation et qui ne peuvent être comprises comme des diligences d'audit.

- Sur les provisions pour engagement de financement de formation

38. Les provisions pour engagement de financement de formation s'élèvent à environ 4 millions d'euros et représentent 46 % du total du bilan.
39. Les diligences de M. Boucher, telles que documentées dans son dossier d'audit, sont des commentaires descriptifs des engagements à financer la formation et des soldes comptabilisés à ce titre au bilan sur la base des données du Fongecif Guadeloupe, qui ne permettent pas de justifier lesdits soldes enregistrés en provisions.
40. Il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que lesdits comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
41. Dès lors, M. Boucher n'était pas en mesure, au regard des éléments collectés, de l'absence de diligences documentées et faute d'avoir mis en œuvre des techniques de contrôle permettant de lui apporter des éléments probants qui constituaient des éléments significatifs au niveau des comptes tels que prévus par la norme d'exercice professionnel 330, de conclure 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. En ne

respectant pas les termes impératifs de la norme d'exercice professionnel 330 et, ce, pour plusieurs postes significatifs, M. Boucher ne pouvait obtenir l'assurance élevée exigée par la norme d'exercice professionnel 700 et certifier sans réserve des comptes de l'exercice 2017.

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

42. D'une part, s'agissant de la formation professionnelle, l'article L. 822-4 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, 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.* »
43. L'article A. 822-28-2 de ce code devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce l'article A. 821-45 de ce code, précise que la durée de la formation professionnelle est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives et que vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. L'article A. 822-28-9, dans sa rédaction issue d'un arrêté du 20 février 2018, dispose par ailleurs : « *Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès du Haut Conseil du commissariat aux comptes ou de son délégué, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée. Les modalités de cette déclaration sont définies par le Haut Conseil. Les justificatifs utiles à la vérification du respect de cette obligation sont joints à la déclaration et conservés pour être, le cas échéant, produits lors des contrôles ou des enquêtes. Leur durée de conservation est fixée à six années.* ». Les dispositions de l'article A. 822-28-9 sont reprises à l'article R. 821-70 du code de commerce dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié.
44. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 25 août 2020 en application de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période.
45. Enfin, l'article 7, alinéa 1, du code de déontologie, dans sa rédaction codifiée par le décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, énonce que : « *Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. [...]* ».
46. D'autre part, s'agissant des déclarations annuelles d'activité, l'article R. 823-10, V, du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, devenu, depuis le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié, l'article R. 821-186 de ce code, dispose : « *Le commissaire aux comptes établit chaque année une déclaration d'activité comportant les informations mentionnées aux alinéas 2 à 6 du IV et les informations suivantes : 1° Les personnes et entités dont il est commissaire aux comptes ; 2° Le total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers de ces personnes et, ainsi que le nombre d'heures de travail correspondant ; 3° La liste de ses salariés, leurs mandats, les missions auxquelles ils participent, ainsi que le nombre d'heures qu'ils ont effectuées et, s'agissant des personnes morales, la liste de leurs associés. Il adresse la déclaration d'activité, le cas échéant par voie électronique, à la compagnie régionale, laquelle transmet un exemplaire à la Compagnie nationale. [...]* ». Les dispositions du V de



l'article R. 823-10, sont reprises au VI de l'article D. 821-186 du code de commerce dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié.

47. L'article R. 821-31 du code de commerce, dans sa version en vigueur du 1<sup>er</sup> septembre 2008 au 29 juillet 2016, dispose que la CNCC communique chaque année au Haut conseil, avant le 31 octobre, les déclarations d'activité qui lui sont transmises par les compagnies régionales en application de l'article R. 823-10. Pour garantir le respect de ce calendrier, la Compagnie nationale a publié annuellement des notices prescrivant aux commissaires aux comptes de transmettre leurs déclarations d'activité au plus tard le 30 septembre de l'année suivant la clôture de l'exercice. La date limite du 30 septembre pour la transmission des déclarations d'activité de l'exercice précédent résulte désormais des dispositions de l'article R. 821-26 du code de commerce, dans sa version en vigueur depuis le 29 juillet 2016, reprises à l'article D. 821-5 dans sa rédaction issue du décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023 modifié. Pour l'année 2019, le délai de déclaration a été prorogé au 31 octobre 2020.
48. En l'espèce, en premier lieu, alors que la durée annuelle minimum de formation est de 20 heures et qu'elle est de 120 heures sur une période de trois ans, M. Boucher justifie avoir suivi 22 heures de formation en 2014, 4 heures en 2016, 15 heures en 2017, 3 heures en 2018, 7 heures en 2019 et 7 heures en 2020. Il n'a suivi aucune formation en 2015 et 2020.
49. M. Boucher a souligné, dans la réponse écrite au questionnaire que lui a adressé le rapporteur général, qu'il avait réalisé d'autres formations, ce dont il ne pouvait justifier faute d'avoir conservé les justificatifs. Il n'a, en conséquence, pas satisfait à ses obligations de formation pour la période considérée.
50. En second lieu, selon les synthèses des déclarations d'activité de M. Boucher, issues du portail Aglaé de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, et les informations transmises les 7 et 24 novembre 2022 par la Compagnie régionale des commissaires aux comptes de Basse-Terre, M. Boucher n'a pas saisi ses déclarations d'activité relatives à l'Office de tourisme du Moule au titre des exercices 2014 à 2020, à l'association Fongecif Guadeloupe (devenue Transi Pro Guadeloupe) au titre des exercices 2016 à 2020, à la société Duaventos au titre des exercices 2016 à 2020 et à la société MC3 Holding au titre de l'exercice 2020.

Ces deux griefs, émanant d'un membre d'une profession réglementée, constituent un manquement à ses obligations professionnelles et sont constitutifs de fautes disciplinaires.

### **Sur les sanctions**

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

n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.

52. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 6 décembre 2023, dispose :

*« Les sanctions sont déterminées en tenant compte :*

*1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;*

*2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;*

*3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;*

*4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;*

*5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;*

*6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ;*

*7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier, elle est en outre déterminée en tenant compte, le cas échéant, de l'importance du préjudice subi par les tiers. »*

53. 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.
54. Dès lors, d'une part, qu'il n'apparaît pas possible d'évaluer des gains ou des avantages qu'auraient procurés à M. Boucher les fautes qui lui sont reprochées, pas plus que des pertes ou des coûts que ces fautes lui auraient évités, d'autre part, que ces fautes ne concernent pas des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, les sanctions prononcées seront déterminées au regard des critères énumérés par l'article L. 821-83 du code de commerce, précité, à l'exception de ceux prévus par les 4° et 7° de ce texte.
55. Le conseil de M. Boucher s'en est rapporté, au cours de la séance sur la constitution des manquements reprochés à ce dernier et a sollicité la clémence de la commission quant à la sanction prononcée.
56. Les fautes disciplinaires reprochées à M. Boucher sont, cependant, d'une particulière gravité.
57. En effet, en premier lieu, en certifiant sans réserve les comptes annuels d'une association gérant des fonds, pour partie publics destinés à la formation professionnelle, sans avoir mis en œuvre les diligences nécessaires pour formuler une telle appréciation, M. Boucher a porté atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux des commissaires aux comptes. Le rapport sur les comptes de l'exercice 2017 de l'association Fongecif Guadeloupe démontre pourtant que celui-ci avait une parfaite connaissance de ses obligations professionnelles.
58. En deuxième lieu, les obligations imposées aux commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue sont un gage de leur compétence et, la méconnaissance de l'obligation de déclarer son activité constitue, notamment, un obstacle à la mise en œuvre des contrôles d'activité et à la vérification de l'assiette des cotisations professionnelles et de l'application du barème édicté par l'article R. 823-12 du code de commerce. Les fautes reprochées à ce titre à M. Boucher sont d'autant plus graves qu'elles ont été commises sur plusieurs exercices.

59. En troisième lieu, il résulte de l'enquête que M. Boucher a, préalablement à cette procédure, fait l'objet de deux contrôles de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris, l'un ayant donné lieu à un rapport du 21 novembre 2011 et le second à un rapport du 30 octobre 2013. A l'issue de ces deux contrôles, il a été constaté, s'agissant de l'organisation du cabinet et des procédures, une absence de manuel de procédure, une insuffisance de formation, une absence de matérialisation de l'indépendance et concernant l'exécution de ses missions, un manque de formalisation de la supervision des travaux, une documentation insuffisante des travaux, une absence de plan de mission, une absence de seuil de signification, le non-respect de plusieurs normes d'exercice professionnel et des déclarations tardives d'activité. Ces manquements ont conduit la chambre régionale des comptes de Basse-Terre, par décision du 18 août 2014, à prononcer un avertissement à l'encontre de M. Boucher, celle-ci soulignant que ce dernier s'était engagé à suivre des formations en 2014 et à procéder à une revue indépendante de ses dossiers.
60. En quatrième lieu, la formation restreinte du H3C a été saisie du non-respect, par M. Boucher, des dispositions relatives à l'audit légal des comptes du Fongecif Guadeloupe pour les exercices 2013 à 2015 et, par décision du 16 juin 2022, a décidé que ce dernier avait commis les manquements qui lui étaient reprochés après avoir retenu qu'il n'avait jamais tiré les leçons des contrôles qualité dont il avait fait l'objet en 2006, 2013 et 2018 qui avaient mis en évidence de très importantes carences d'audit. Elle a prononcé à l'encontre de M. Boucher une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de quatre années.
61. Le précédent avertissement montre que M Boucher a sciemment réitéré les fautes qui lui ont été reprochées par la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris, qu'il s'agisse du non-respect des normes d'exercice professionnel ou de l'insuffisance de suivi de formation ou encore l'absence de déclarations d'activité.
62. La commission retiendra que ses revenus se sont élevés en 2021 et 2023 à [...] euros annuels.
63. En conséquence, la commission prononcera la radiation de M. Boucher de la liste des commissaires aux comptes telle que précisée au dispositif mais, tenant compte de la modicité de ses revenus, ne prononcera pas de sanction pécuniaire.

**Par ces motifs**, la commission des sanctions,

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

- manquant, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes 2017 de l'association Fongécif Guadeloupe, devenue Transitions Pro Guadeloupe, à ses obligations professionnelles en certifiant que ces 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 que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les produits de formation et les créances d'exploitation, les charges de formation et les dettes d'exploitation, et les provisions pour engagements de financement de formation, postes comptables très significatifs. M. Boucher n'a pas obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives. Dès lors il était manifestement dans l'impossibilité de les certifier sans réserve en l'absence de mise en œuvre des diligences nécessaires à l'audit de comptes très significatifs ;

- ne respectant pas l'obligation d'effectuer le minimum réglementaire de 120 heures de formation professionnelle continue sur trois ans et de 20 heures par an, au cours de la période 2015 à 2021 ;
- n'ayant pas établi ses déclarations d'activité, ou en ayant effectué des déclarations d'activité non exhaustives, ou de ne pas les avoir effectuées en temps utile pour les mandats Office du tourisme du Moule, Transitions Pro Guadeloupe, Duavento SAS et MC3 Holding ;

PRONONCE la radiation de la liste des commissaires aux comptes dressée par la Haute autorité de l'audit en application des articles L. 821-14 à L. 821-17 du code de commerce de M. Boucher ;

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

Fait à Paris-La-Défense, le 19 décembre 2024,

Le secrétaire  
G. Bocobza-Berlaud  
Pour Mme Abdou régulièrement empêchée

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.