

SECRET PROFESSIONNEL – SIGNALEMENT DES IRREGULARITES ET INEXACTITUDES – LOI 3DS

Le CAC est délié de son secret professionnel uniquement à l'égard des personnes mentionnées par la loi pour le seul signalement des irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de la mission de certification des comptes (oui)

Le commissaire aux comptes est délié du secret professionnel, pour le seul signalement des irrégularités et inexactitudes, à l'égard du représentant légal des collectivités ou groupements de collectivités territoriales actionnaires de la SEML, du président de la chambre régionale des comptes et du préfet.

Le champ du signalement couvre les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de la mission de certification des comptes (les comptes eux-mêmes, le rapport de gestion, les textes légaux ou réglementaires, les dispositions statutaires ou les décisions prises en assemblée générale ou sur les documents remis aux actionnaires).

Les signalements sont effectués par écrit aux personnes désignées à l'article 211 de la loi relative à la différenciation, la décentralisation, la déconcentration et portant diverses mesures de simplification de l'action publique locale « loi 3DS ».

Le moment de ces signalements est fonction du moyen utilisé par le commissaire aux comptes pour signaler les irrégularités et inexactitudes à l'entité.

(EJ 2022-25)

Question :

Quelles sont les modalités de mise en œuvre du signalement des irrégularités et inexactitudes par le commissaire aux comptes des sociétés contrôlées par des SEML, prévu par la loi relative à la différenciation, la décentralisation, la déconcentration et portant diverses mesures de simplification de l'action publique locale (« loi 3 DS ») ?

*

La Commission des études juridiques a regroupé les différentes questions posées sous trois rubriques :

1. La levée du secret professionnel et l'identité des destinataires du signalement,
2. Le périmètre des irrégularités et inexactitudes à signaler,
3. Les modalités du signalement.

1. La levée du secret professionnel et l'identité des destinataires du signalement

En application de sa doctrine constante, la Commission confirme qu'une disposition législative particulière qui oblige le commissaire aux comptes à effectuer un signalement auprès de certaines personnes désignées par cette disposition entraîne une levée du secret professionnel vis-à-vis de ces personnes. C'est d'ailleurs ce qu'indique le rapport de la Commission des lois de l'Assemblée nationale au titre de l'examen de l'article 71 du projet de loi devenu l'article 211¹.

La Commission rappelle que l'article 211 de la « loi 3DS » qui instaure une dérogation doit être interprété strictement. Ainsi, la Commission des études juridiques estime-t-elle que la levée du secret professionnel concerne le seul signalement et que le commissaire aux comptes ne pourra donc pas, sur la base du seul article 211, apporter des informations complémentaires qui n'auraient aucun lien avec le signalement effectué.

S'agissant de l'identité de la personne destinataire du signalement, compte tenu du caractère dérogatoire de ce signalement et de l'obligation au secret professionnel, la Commission considère que la communication écrite est destinée au seul représentant légal des collectivités ou groupements de collectivités territoriales actionnaires de la société d'économie mixte locale, ainsi qu'au président de la chambre régionale des comptes et au préfet qui représente l'Etat dans le département. La Commission relève que le préfet est très clairement indiqué comme étant le destinataire du signalement lors des travaux des Commissions du Sénat² et de l'Assemblée nationale.

2. Le périmètre des irrégularités et inexactitudes à signaler

La Commission des études juridiques relève qu'il existe une ambiguïté dans la rédaction de l'article 211 de la « loi 3DS » puisqu'il est indiqué que le signalement doit être effectué « *dans les conditions fixées à l'article L. 823-12* » pour les « *irrégularités ou inexactitudes qu'il [le commissaire aux comptes] relève dans les comptes* », alors que le signalement de l'article L. 823-12 du code de commerce concerne les « *irrégularités et inexactitudes relevées par eux [les commissaires aux comptes] au cours de l'accomplissement de leur mission* ».

Les rapports des Commissions des lois du Sénat et de l'Assemblée nationale apportent quelques précisions. La Commission des études juridiques constate qu'ils font référence à la mission de contrôle légal des comptes dévolue au commissaire aux comptes en indiquant qu'aucune information spécifique par le commissaire aux comptes n'est prévue à l'égard de la chambre régionale des comptes ou du représentant de l'Etat³, alors que ces rapports citent les communications faites par le commissaire aux comptes à l'assemblée générale ou à l'organe compétent. Plus spécifiquement, pour la Commission des lois du Sénat, il s'agit de signaler les irrégularités et inexactitudes rencontrées dans le cadre de la mission de contrôle (légal) des comptes. Le rapport de la Commission de l'Assemblée nationale cite quant à lui un référé de la Cour des comptes du 15 juin 2017 dans lequel celle-ci avait relevé que les commissaires aux comptes n'avaient « *aucune obligation d'information particulière dans le cadre de leur mission de certification des comptes à l'égard du préfet comme des chambres régionales des comptes s'ils détectent des irrégularités entrant dans le champ des dispositions spécifiques applicables à ces entreprises prévues par le code général des collectivités territoriales ou à l'occasion de leurs diligences en matière de contrôle des rémunérations des dirigeants ou des conventions réglementées* ». Le rapport poursuit en rappelant que : « *constatant que les contrôles des commissaires aux comptes restent trop éloignés des spécificités des SEM, la Cour des comptes a proposé, par deux fois, de renforcer les obligations d'information des CAC des entreprises publiques locales et de leurs filiales directes et indirectes à l'égard des préfets et des juridictions financières* », avant d'indiquer que l'article 71 du projet de loi prolonge cette recommandation.

¹ Rapport n°4721 enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 25 novembre 2021.

² Rapport n°723 (2020-2021) de M. Mathieu Darnaud et de Mme Françoise Gatel, enregistré à la Présidence du Sénat le 30 juin 2021.

³ En l'état du droit avant l'adoption de la « loi 3DS ».

L'article 211 de la « loi 3DS » dispose que le signalement doit être effectué dans les conditions fixées à l'article L. 823-12 du code de commerce, ce que confirment les travaux parlementaires.

La Commission des études juridiques considère donc que le commissaire aux comptes doit signaler les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission de certification des comptes, qu'elles portent sur les comptes eux-mêmes, le rapport de gestion, les textes légaux ou réglementaires, les dispositions statutaires ou les décisions prises en assemblée générale ainsi que sur les documents remis aux actionnaires. Elle estime que le signalement ne doit pas couvrir uniquement une partie des irrégularités mentionnées dans le rapport sur les comptes, en l'occurrence celles propres aux comptes.

Concernant le caractère significatif de l'irrégularité ou de l'inexactitude, la Commission rappelle que dans la pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux, il est rappelé que : « *l'audit réalisé en vue de la certification des comptes selon les normes d'exercice professionnel vise à obtenir une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives* ». Il y est également indiqué que : « *le commissaire aux comptes relève les anomalies qui sont susceptibles d'avoir des conséquences sur la formulation de son rapport et ses obligations de communication, légales ou réglementaires. Il considère alors dans quelle mesure celles-ci résultent de faits ou constituent des faits susceptibles d'une qualification pénale* ». La question est donc de savoir si le caractère significatif de l'irrégularité ou de l'inexactitude est nécessaire pour être signalé au titre de l'article 211 de la « loi 3DS ».

Selon la Commission des études juridiques, l'extrait de la bonne pratique cité vise simplement à préciser que toute communication d'irrégularité ou d'inexactitude ne nécessite pas nécessairement une révélation, et ce indépendamment du caractère significatif. Au contraire, une lecture complète de cette pratique professionnelle confirme qu'à aucun moment il n'est écrit que les conséquences des faits doivent être significatives pour que les faits soient révélés. Néanmoins, dans la situation examinée, compte tenu de la proximité entre l'article 211 de la « loi 3DS » et l'article L. 823-12 du code de commerce, et à la lumière des rapports des Commissions des lois, la Commission des études juridiques estime que le commissaire aux comptes doit appliquer les mêmes critères de jugement professionnel pour la communication à l'assemblée générale et pour la communication aux personnes mentionnées à l'article 211 de la « loi 3DS ».

Ainsi, si ces éléments sont communiqués à l'assemblée générale ou à l'organe compétent, ils devront être également communiqués, par le commissaire aux comptes, aux personnes mentionnées à l'article 211 de la « loi 3DS ».

3. Les modalités du signalement

Comme précédemment indiqué, l'article 211 de la « loi 3DS » doit être interprété strictement. Or il ne prévoit que le signalement des irrégularités ou inexactitudes. Ainsi le commissaire aux comptes ne peut-il communiquer la totalité d'un rapport qui comporterait à la fois des mentions d'irrégularités ou d'inexactitudes et d'autres mentions. Il devra donc adresser un courrier spécifique aux personnes désignées à l'article 211 mentionnant les seules irrégularités ou inexactitudes. Si le commissaire aux comptes a été amené à effectuer une communication orale en assemblée pour signaler une irrégularité, il devra la signaler aux personnes désignées à l'article 211. La Commission des études juridiques estime que tous ces signalements doivent être effectués par écrit aux personnes désignées à l'article 211 de la « loi 3DS ».

Enfin, concernant le moment auquel doit intervenir le signalement, aucun délai n'étant fixé par l'article 211 de la « loi 3DS », la Commission considère qu'il convient de s'appuyer sur l'article L. 823-12 du code de commerce qui prévoit que le signalement est effectué à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent. Dans sa réponse EJ 2012-03⁴, la Commission des études juridiques a précisé clairement ce qu'il fallait entendre par « *irrégularités et inexactitudes* » et distingue, selon le

⁴ Bulletin CNCC n° 167, septembre 2012, p. 603.

cas, si le commissaire aux comptes doit faire une communication dans la partie de son rapport sur les comptes relative aux vérifications spécifiques, dans un rapport « *ad hoc* » ou encore dans le rapport concerné lorsqu'elles concernent une opération particulière faisant l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes à l'organe délibérant. Cette réponse précise que son rapport « *ad hoc* » n'a pas à être mis à la disposition des personnes convoquées à cette assemblée. La Commission estime ainsi que les éventuels rapports « *ad hoc* » doivent être communiqués aux personnes citées dans l'article 211 de la « loi 3DS » dès leur transmission au représentant légal de l'entité contrôlée. Les autres courriers de signalement relatant les irrégularités et inexactitudes qui figurent dans les rapports du commissaire aux comptes devront être transmis aux personnes désignées par l'article 211 de la « loi 3DS » dès que le représentant légal de l'entité aura été destinataire de ces rapports ou communications.

Lorsque le commissaire aux comptes communique de façon orale à l'assemblée les irrégularités et inexactitudes, il établit un courrier relatant le signalement qu'il transmettra aux personnes désignées par l'article 211 de la « loi 3DS » destinataires après la tenue de l'assemblée générale.