

## HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

### FORMATION RESTREINTE

#### PROCEDURE DE SANCTION ADMINISTRATIVE CONTRE M. Thierry DUPIN, M. Christophe RACAUD ET LA SOCIETE CABINET FIDUCIAIRE D'EXPERTISE COMPTABLE SAS

##### Dossier n° 2020-08 S

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (la formation restreinte), réunie à son siège au 104, avenue du Président Kennedy à Paris - 75016, le 24 mai 2022 ;

Composée de :

**M. Jean-Pierre Zanoto, président,**  
**Mme Fabienne Degrave,**  
**Mme Dorothee Gallois-Cochet ;**

Assistée de **M. David Chiappini**, secrétaire de séance ;

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction administrative engagée contre MM. **Thierry Dupin** et **Christophe Racaud**, commissaires aux comptes respectivement inscrits sous les numéros 66006094 et 1100041715, et la **société Cabinet fiduciaire d'expertise comptable SAS** (la société CFEC), société de commissariat aux comptes inscrite sous le numéro 66006094 ;

Vu les dispositions législatives et réglementaires du Livre VIII, titre II, du code de commerce, notamment les articles L. 824-1 à L. 824-14 et R. 824-1 à R. 824-27 ;

Vu la décision de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels (la FCI) du 30 avril 2020 engageant des poursuites contre MM. Thierry Dupin et Christophe Racaud et la société CFEC et arrêtant les griefs à leur encontre ;

Vu les notifications des griefs adressées, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception en date du 16 juillet 2020, à MM. Thierry Dupin et Christophe Racaud et à la société CFEC, les informant du délai dont ils disposaient pour présenter des observations écrites, ainsi que de leur possibilité de se faire assister de toute personne de leur choix et de prendre connaissance des pièces du dossier dans les locaux du Haut conseil ou par voie électronique ;

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

Tél. : 33 (0)1 80 40 75 56 – Mél : [sec-fr@h3c.org](mailto:sec-fr@h3c.org) – [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

Vu les observations écrites de MM. Thierry Dupin et Christophe Racaud et de la société CFEC en date du 20 octobre 2020 ;

Vu les courriers du 2 décembre 2021 par lesquels le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte et aux trois personnes poursuivies la copie du rapport final ;

Vu les convocations adressées le 4 février 2022 à MM. Thierry Dupin et Christophe Racaud et à la société CFEC, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception, les invitant à comparaître, le 7 avril 2022 devant la formation restreinte sur la base des griefs notifiés et mentionnant la composition de celle-ci, la possibilité d'être entendus en personne ou représentés par un conseil ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la formation restreinte et au rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu le renvoi contradictoire de l'affaire à la séance du 24 mai 2022 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

En présence de :

- **M. Thierry Dupin** et de **M. Christophe Racaud** et de la **société CFEC**, représentée par M. Christophe Racaud, tous comparaisant et assistés de Me Pascal Wilhelm, avocat au barreau de Paris,
- **Thierry Ramonatxo**, rapporteur général,

Après avoir entendu Me Wilhelm sur les moyens de procédure soulevés par celui-ci, puis le rapporteur général, la formation restreinte a poursuivi les débats par l'examen des différents griefs en entendant successivement le rapporteur général et le conseil des mis en cause, ceux-ci ayant eu la parole en dernier ;

A l'issue des débats, l'affaire a été mise en délibéré au 16 juin 2022 ;

Après en avoir délibéré en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mmes Degrave et Gallois-Cochet, membres de la formation restreinte, ainsi que de M. David Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a rendu la décision suivante :

## **I. FAITS ET PROCEDURE**

### **I.1. Les faits**

Respectivement âgés de XX et XX ans, MM. Dupin et Racaud exercent des activités de commissariat aux comptes, d'expertise-comptable et de conseil. Ils sont tous les deux inscrits en tant que commissaire aux comptes auprès de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris (la CRCC de Paris), le premier depuis 1996, le second depuis 2009.

Jusqu'à la fin du premier trimestre 2020, MM. Dupin et Racaud étaient associés au sein de la société CFEC, société d'expertise-comptable, d'audit et de conseil, à l'époque détenue majoritairement par M. Dupin et dirigée par celui-ci. La société CFEC faisait partie d'un groupe de sociétés ayant toutes la même activité.

Au cours du premier trimestre 2020, M. Dupin a cédé ses participations dans les différentes entités constitutives du groupe CFEC. Cette évolution capitalistique s'est accompagnée d'une modification, le 4 avril 2020, des représentants légaux de la société CFEC qui est désormais présidée par la société Cabinet Christophe Racaud SARL, également inscrite en tant que commissaire aux comptes auprès de la CRCC de Paris, dont M. Racaud est le gérant.

Au titre de l'exercice 2018, M. Dupin était signataire de 60 mandats de commissaire aux comptes pour le compte des sociétés du groupe CFEC, dont le mandat de la Société d'Industrialisation Électronique SARL (la société SODISTREL), et de 2 mandats en tant que titulaire.

Pour sa part, M. Racaud était, à la même époque, signataire de 18 mandats de commissaire aux comptes exercés au nom des sociétés du groupe CFEC et de 5 en nom propre, dont le mandat de la Société Matériel en Location SAS (la société SOMALO).

### **I.2. La procédure**

Le 10 juillet 2019, l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC, a signalé au rapporteur général certains agissements de MM. Dupin et Racaud susceptibles d'enfreindre les règles sur l'indépendance des commissaires aux comptes.

A la suite de ce courrier, le rapporteur général a, le 11 septembre 2019, ouvert une enquête qui, le 13 janvier 2020, a été étendue à deux filiales, les sociétés CFEC Eurus et FIDESS.

Le 30 avril 2020, la FCI a décidé d'engager des poursuites et d'arrêter les griefs qui ont été notifiés, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 16 juillet 2020, à MM. Dupin et Racaud et à la société CFEC. Aucun grief n'a été retenu à l'encontre des sociétés CFEC Eurus et FIDESS.

Le 20 octobre 2020, les trois personnes poursuivies ont fait parvenir par l'intermédiaire de leur conseil des observations soulevant des moyens de procédure et répliquant sur le fond des griefs.

Le 2 décembre 2021, le rapporteur général a transmis aux trois personnes poursuivies et au président de la formation restreinte la copie du rapport final.

Les mis en cause ont, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 4 février 2022, été convoqués à se présenter devant la formation restreinte le 7 avril 2022. Ce jour-là l'affaire a été renvoyée contradictoirement au 24 mai 2022 en raison d'un défaut de quorum.

A la suite de l'avis qui lui a été adressé le 18 février 2022 en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris a fait savoir, par lettre du 4 avril 2022, qu'il lui était impossible de se faire une opinion sur le dossier et de présenter des observations devant la formation restreinte compte tenu du fait que les textes en vigueur ne permettaient pas de prendre connaissance du dossier.

Il est reproché aux trois mis en cause de ne pas avoir disposé de moyens humains suffisants pour accomplir une part significative de leurs missions de certification des comptes entre le 30 juin 2016 et le 30 juin 2019, en violation de l'article R. 823-12 du code de commerce, pour les faits commis entre le 30 juin 2016 et le 30 juin 2019, de l'article 15 du code de déontologie, applicable à l'époque des faits commis entre le 30 juin 2016 et le 1<sup>er</sup> janvier 2017, et des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, pour les faits commis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 30 juin 2019.

En outre, il est reproché à la société CFEC, en sa qualité de commissaire aux comptes titulaire du mandat de la société SODISTREL, et à M. Dupin, en sa qualité de signataire de ce mandat, d'avoir manqué, à leurs obligations professionnelles, en certifiant que les comptes annuels 2015 à 2018 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 l'audit de ces comptes, tel que documenté dans les dossiers d'audit, ne leur ont pas permis d'obtenir l'assurance élevée qu'ils ne comportaient pas d'anomalies significatives, en violation des articles L. 823-9, al. 1<sup>er</sup>, et L. 821-13, al. 1<sup>er</sup>, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 §2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 700 § 8 ou 11.

Enfin, il est reproché à M. Racaud, en sa qualité de commissaire aux comptes titulaire du mandat portant sur la certification des comptes annuels 2016 à 2018 de la société SOMALO :

- d'avoir manqué 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 l'audit des comptes 2016 à 2018, tel que documenté dans ses dossiers d'audit, ne lui a pas permis d'obtenir l'assurance

élevée qu'ils ne comportaient pas d'anomalies significatives et que de surcroît, son dossier d'audit fait état d'une anomalie significative non corrigée dans les comptes 2016, en violation des articles L. 823-9, al. 1<sup>er</sup>, et L. 821-13, al. 1<sup>er</sup>, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 700 § 9 ;

- de ne pas avoir, depuis le 8 octobre 2019 à tout le moins, été en mesure de justifier de la conservation des dossiers et documents établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2017 de la société SOMALO, en violation des articles R. 821-68 et R. 822-33 du code de commerce et de la NEP 230 § 6 ;

- de ne pas avoir été en mesure de justifier de la constitution, au moment de la certification des comptes 2017 de la société SOMALO, en juin 2018, et encore moins de sa clôture, 60 jours après la signature de son rapport, d'un dossier relatif à l'audit de ces comptes, en violation de l'article R. 823-10 du code de commerce.

Lors de la séance du 24 mai 2022, le rapporteur général a demandé que soient prononcés un blâme à l'encontre des trois personnes poursuivies et des sanctions pécuniaires d'un montant de 100 000 euros à l'encontre de la société CFEC et de 30 000 euros à l'encontre de MM. Dupin et Racaud.

## II. MOTIFS DE LA DECISION

### II.1. Sur les moyens de procédure

Le conseil des mis en cause a oralement réitéré devant la formation restreinte les trois moyens de procédure qu'il avait déjà développés dans les observations écrites transmises au rapporteur général à la suite des notifications des griefs. Il s'agit des moyens tirés de l'auto-saisine du rapporteur général sur des faits non signalés en violation du principe d'impartialité objective, de l'accès partiel au dossier d'enquête et du refus du rapporteur général de tenir compte des éléments communiqués par les mis en cause après leur audition.

#### ***II.1.1. Le moyen tiré de l'auto-saisine du rapporteur général à propos de faits non signalés, en violation du principe d'impartialité objective***

Après avoir observé que le rapporteur général a ouvert une enquête au seul visa du courrier du 10 juillet 2019 émanant de l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC, lequel faisait exclusivement référence à des manquements au principe d'indépendance auquel sont astreints les commissaires aux comptes, le conseil des mis en cause fait valoir que le rapporteur général a décidé de sa propre initiative de faire porter son enquête sur des faits qui n'ont aucun lien avec ceux dénoncés. Il voit là un cas d'auto-saisine qui enfreint l'article L. 824-4 du code de commerce et qui porte atteinte au principe d'impartialité objective.

Le rapporteur général réplique qu'il n'est en aucune manière lié par le périmètre du signalement qui lui est transmis. En tout état de cause, il observe que le signalement adressé par l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC fait référence, outre à des prestations précises susceptibles de remettre en cause l'indépendance des commissaires aux comptes, à des mandats de commissaire aux comptes dans leur ensemble.

Après avoir énuméré les autorités qui peuvent saisir le rapporteur général de faits susceptibles de justifier l'engagement d'une procédure de sanction, l'article L. 824-4 du code de commerce ajoute, dans un deuxième alinéa, que « *le rapporteur général peut également se saisir des signalements dont il est destinataire* ».

L'article L. 824-5 du même code énonce dans son premier alinéa que « *le rapporteur général procède à une enquête* ».

Il résulte de la combinaison de ces deux textes que, si le rapporteur général ne peut pas s'auto-saisir, il détermine librement le périmètre de l'enquête qu'il ouvre à partir des signalements qu'il reçoit. Il ne ressort pas de ces textes, ni d'aucun autre, qu'un signalement aurait pour effet de saisir le rapporteur général in rem et in personam. Celui-ci reste libre des faits et des personnes sur lesquelles il entend enquêter et choisit librement la nature et l'étendue des investigations auxquelles il décide de procéder.

En l'espèce, le rapporteur général a reçu un signalement provenant d'un ancien salarié de la société CFEC à la lecture duquel il a décidé d'enquêter sur « *le respect des obligations légales et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes* » comme l'indique la décision d'ouverture d'enquête qu'il a prise le 11 septembre 2019 (annexe 4 du rapport d'enquête). Les actes d'enquête qu'il a accomplis sont conformes à cette décision.

Dès lors, le moyen est inopérant.

### ***II.1.2. Le moyen tiré de l'accès partiel au dossier d'enquête***

Le conseil des mis en cause soutient que ses clients se sont vu refuser l'accès à certains documents collectés par les services du rapporteur général. Ainsi, invoque-t-il, d'une part, le refus auquel les mis en cause se sont heurtés de consulter la clé USB remise par l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC lors de son audition, d'autre part, le fait que les mis en cause n'ont pu obtenir, malgré leur demande renouvelée, la communication du procès-verbal de la séance du 30 avril 2020 de la FCI, ce qui ne les aurait pas mis en mesure de vérifier les documents sur la base desquels les notifications des griefs ont été arrêtées.

Ces refus porteraient, selon eux, une atteinte irréversible aux droits de leur défense et constitueraient une violation flagrante du droit à un procès effectif garanti par les articles 6 §1 de la CESDH et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ainsi qu'une violation de l'article L. 311-3 du

code des relations entre le public et l'administration qui prévoit que « *toute personne a le droit de connaître les informations contenues dans un document administratif dont les conclusions lui sont opposées...* ».

Le rapporteur général indique que, dans un courrier du 20 novembre 2020, il a porté à la connaissance des mis en cause que le contenu de la clé USB remise par l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC n'avait pas été utilisé dans le cadre de l'enquête car ses services n'étaient pas équipés du logiciel informatique permettant d'accéder à son contenu. Il ajoute qu'il a autorisé les mis en cause à venir consulter la clé USB dans les locaux du Haut conseil en se munissant de leur licence du progiciel d'audit « Revis'Audit », ce qu'ils ont refusé de faire.

A propos de la demande de communication du procès-verbal du 30 avril 2020 de la FCI, le rapporteur général fait valoir que la Commission d'accès aux documents administratifs (la CADA) a, procédant à un revirement de sa jurisprudence, confirmé la position du Haut conseil de ne pas communiquer ces éléments avant l'intervention de la décision de la formation restreinte lorsqu'une procédure de sanction est engagée.

Il ressort effectivement du dossier de la procédure de sanction que, lors de son audition du 8 janvier 2020, l'ancien responsable du pôle audit de la société CFEC a remis aux enquêteurs « *une clé USB comprenant le back up de sa boîte professionnelle et tous les dossiers « revis audit » de tous les mandats de CFEC* » (Cote R 000214). Cette clé USB a été versée dans la procédure par le rapporteur général dans la rubrique « *documents communiqués mais non produits car non utilisés dans le cadre de l'enquête* ».

Dès lors que le contenu de cette clé n'a pas été utilisé et ne fonde aucun des griefs retenus contre les personnes mises en cause, celles-ci ne sauraient sérieusement invoquer un préjudice découlant de la violation d'une règle ou d'un principe procédural et notamment une atteinte irrémédiable aux droits de la défense.

S'agissant de la demande de communication du procès-verbal de la FCI, le moyen de procédure soulevé par la défense n'apparaît pas davantage fondé au regard de l'avis n° 20205492 du 21 janvier 2021 rendu par la CADA sur une saisine émanant du propre conseil des mis en cause. A cette occasion, la CADA a, s'agissant de la procédure de sanction du Haut conseil, d'abord relevé que les dispositions du code de commerce qui organisent la procédure de sanction régissent entièrement, tant que le processus de sanction n'est pas achevé, les relations entre le Haut conseil et les personnes visées par la procédure de sanction et font ainsi temporairement obstacle à l'application des dispositions du livre III du code des relations entre le public et l'administration. Elle a ensuite retenu que la décision par laquelle la formation du Haut conseil statue sur les cas individuels, qui arrête les griefs à l'encontre des personnes visées, ne constitue qu'une étape de la procédure de sanction, qui ne prend fin qu'avec la publication de la décision prise par la formation restreinte du Haut conseil dans les conditions prévues par l'article L. 824-13 du code de commerce. Revenant sur sa position antérieure, la CADA en a déduit que les personnes mises en cause devant le Haut conseil ne peuvent se prévaloir du

droit d'accès aux documents administratifs garanti par le livre III du code des relations entre le public et l'administration avant l'intervention de cette décision lorsqu'une procédure de sanction est engagée à leur encontre.

Dès lors, le moyen est rejeté.

### ***II.1.3. Le moyen tiré du refus du rapporteur général de tenir compte des éléments communiqués par les mis en cause après leur audition***

Le conseil des mis en cause fait grief au rapporteur général de pas avoir tenu compte des documents transmis par ceux-ci postérieurement à leur audition à la demande des enquêteurs. Ils en déduisent que la FCI a décidé de les poursuivre sur la base d'un dossier tronqué et que la décision de celle-ci, en date du 30 avril 2020, doit être annulée en raison de la violation des articles L. 824-8 et R. 824-10 du code de commerce et des droits de la défense.

Sur ce point, le rapporteur général réplique que les éléments communiqués par les mis en cause après leur audition ont été versés au dossier d'enquête et ont donc été mis à la disposition de la FCI. Il explique que son service n'a pas pris en compte ces documents car ils ont été produits plusieurs mois après la date limite qu'il avait donnée aux commissaires aux comptes pour remettre leurs dossiers de travail. Il fait valoir que les dossiers d'audit, une fois archivés, sont intangibles, de sorte qu'il ne peut accepter la production de pièces au fil des auditions ou des actes d'enquête.

Force est de constater que les documents litigieux se trouvent au dossier de la procédure soumise à l'appréciation de la formation restreinte qui pourra, si elle le juge utile, en apprécier la valeur probante, de sorte que les mis en cause ne subissent aucun préjudice à ce titre.

Aucun contournement ou détournement des règles applicables à la procédure de sanction ne peut être en l'espèce caractérisé.

Par ailleurs, comme l'observe le rapporteur général, les articles L. 824-8 et R. 824-10 du code de commerce ne prescrivent nullement ce que doit contenir le rapport d'enquête qui n'est encadré par aucun formalisme particulier, de sorte qu'aucune violation ne peut être tirée de ces textes.

Dès lors, le moyen est rejeté.

## **II.2. Sur le fond**

### ***II.2.1. Sur le grief concernant le manque de moyens humains alloués par la société CFEC, M. Dupin et M. Racaud à l'accomplissement de leurs missions de certification légale entre le 30 juin 2016 et le 30 juin 2019***

Il est reproché à aux trois personnes poursuivies de ne pas avoir disposé, pour une part significative des mandats qu'elles détenaient, y compris les

mandats SODISTREL et SOMALO, de moyens humains suffisants pour accomplir les missions de certification des comptes entre le 30 juin 2016 et le 30 juin 2019.

Le grief est fondé sur la violation de l'article R. 823-12 du code de commerce, pour les faits commis entre le 30 juin 2016 et le 30 juin 2019, de l'article 15 du code de déontologie, applicable à l'époque des faits commis entre le 30 juin 2016 et le 1<sup>er</sup> janvier 2017, et des articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, pour les faits commis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 30 juin 2019.

Il résulte du dossier d'enquête que, selon les déclarations d'activité auprès de la CNCC, la proportion des mandats détenus par les intéressés, ne respectant pas le barème réglementaire d'heures prévu par l'article R. 823-12 du code de commerce et ne bénéficiant pas de dérogation accordée par le président d'une CRCC, s'établit, en moyenne, pour les exercices 2016, 2017 et 2018 à 45 % pour la société CFEC titulaire de 43 mandats, à 67 % pour M. Dupin titulaire de 3 mandats et à 26 % pour M. Racaud titulaire de 5 mandats.

Pour ces mandats ne respectant pas le barème réglementaire, le nombre d'heures déclaré par les intéressés est, en moyenne, inférieur à 35 % pour la société CFEC, à 28 % pour M. Dupin et à 36 % pour M. Racaud.

Le rapporteur général fait valoir que l'article 15 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans sa version applicable du 10 février 2010 au 17 juin 2017, imposait aux structures d'exercice de commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, la mise en place de procédures permettant de garantir la bonne exécution des missions de certification des comptes. Parmi ces procédures, figurait la nécessité, pour les commissaires aux comptes, de disposer des moyens humains suffisants.

Il indique que ces exigences ont été reprises en substance dans les articles R. 822-32 et R. 822-33 du code de commerce, dans leur rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Les faits sont contestés par les mis en cause qui soutiennent, d'une part, que le barème prévu par l'article R. 823-12 du code de commerce est seulement indicatif et non prescriptif, d'autre part, qu'ils ont effectué de très nombreuses demandes de dérogation dont 90 % ont été accordés par les présidents de CRCC compétents et, enfin, que la présence d'un expert-comptable justifie dans la pratique un abattement de 30 % sur le nombre d'heures passées.

### **Sur ce la formation restreinte :**

Il résulte clairement des termes de l'article R. 823-12 précité que le barème, relatif au nombre d'heures qu'un commissaire aux comptes doit consacrer au mandat concernant les entités visées par ce texte, est impératif, même s'il offre au professionnel une certaine souplesse pour déterminer le nombre d'heures nécessaires à l'intérieur des volumes horaires qu'il prescrit en fixant un minimum et un maximum.

De même, la demande de dérogation au barème, visée à l'article R. 823-14 du code de commerce, est obligatoire. Sans l'avoir formalisée et obtenu un accord du président de la CRCC compétent, le commissaire aux comptes ne saurait retenir un nombre d'heures inférieur au barème.

Ceci étant précisé, si le raisonnement du rapporteur général reposant sur un pourcentage de mandats détenus par chaque titulaire ne respectant pas le barème légal sans pour autant bénéficier d'une dérogation, est susceptible de constituer un indice d'une violation de l'obligation, pour les commissaires aux comptes, de disposer des moyens humains suffisants, il ne saurait établir à lui seul la preuve d'une telle violation, dès lors que les mis en cause soutiennent, sans être contestés sur ce point, que, selon une pratique répandue dans la profession, la présence d'un expert-comptable a pour effet de diminuer le nombre d'heures de travail nécessaires à la réalisation de l'audit et justifie usuellement l'octroi d'une dérogation, lorsqu'elle est demandée.

Par ailleurs, si les commissaires aux comptes pourraient avoir violé leurs obligations légales et réglementaires et plus particulièrement les articles R. 823-12 et R. 823-14 du code de commerce en ne sollicitant pas les dérogations requises pour un certain nombre de mandats, ce grief ne leur est pas reproché par la FCI qui, d'une part, ne vise pas l'article R. 823-14 dans la notification de griefs et d'autre part n'établit pas la liste des mandats pour lesquels cette obligation aurait été violée, alors que l'appréciation du nombre d'heures de travail résultant de l'application du barème comme de la nécessité d'une dérogation ne peut, d'après les deux textes précités, être faite que pour un ou plusieurs mandats précisément identifiés et non de manière globale, au niveau du titulaire.

S'agissant des mandats SODISTREL et SOMALO qui sont spécifiquement visés dans les notifications de griefs, il ressort du dossier que la société CFEC a, le 16 septembre 2015, demandé dans le dossier SODISTREL, une dérogation qui lui a été accordée le 1<sup>er</sup> octobre suivant par le président de la CRCC compétent. Or, il est admis que la dérogation prévue par l'article R. 823-14 du code de commerce est valable pour la durée du mandat.

Quant au mandat SOMALO, il ressort du dossier que les heures déclarées par M. Racaud à la CNCC sont, pour les exercices 2016, 2017 et 2018, comprises dans le barème, de sorte que celui-ci apparaît comme ayant été respecté.

Par conséquent, le grief n'est pas suffisamment caractérisé.

### ***II.2.2. Sur les griefs relatifs à la certification par la société CFEC et M. Dupin des comptes annuels 2015 à 2018 de la société SODISTREL***

Les comptes annuels 2015 à 2018 de la société SODISTREL ont été certifiés sans réserve par la société CFEC et M. Dupin.

### **II.2.2.1. L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients**

Les notifications de griefs adressées à la société CFEC et à M. Dupin relèvent qu'il ressort des dossiers des commissaires aux comptes :

- qu'aucune diligence d'audit sur le contrôle interne relatif au cycle d'audit ventes et créances clients n'a été mise en œuvre par les commissaires aux comptes ;

- qu'en outre, les contrôles de substance réalisés sur le chiffre d'affaires et les créances clients présentent les carences suivantes :

- o exercice 2015 : aucun élément probant externe à l'entité n'a été obtenu pour 100 % du chiffre d'affaires et des créances clients ;

- o exercice 2016 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 99,7 % du chiffre d'affaires (4,8 M€) et 98 % des créances clients (0,8 M€) ;

- o exercice 2017 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 99 % du chiffre d'affaires (5,3 M€) et 96 % des créances clients (0,9 M€) ;

- o exercice 2018 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 99 % du chiffre d'affaires (6 M€) et 96 % des créances clients (1 M€).

S'appuyant sur les dossiers de travail des commissaires aux comptes, tels que ceux-ci les avaient transmis le 4 octobre 2019 à sa demande, le rapporteur général constate que, pour les quatre exercices examinés, aucuns travaux sur le contrôle interne et aucun test sur la séparation des exercices, relatifs au cycle d'audit des ventes et des créances clients, ne sont documentés.

Il observe, en outre, que, selon les dossiers d'audit, les commissaires aux comptes n'ont collecté, pour l'audit de l'exercice 2015, aucun élément probant externe à la société SODISTREL et se sont contentés, pour les exercices suivants, de réunir de tels éléments que pour 1 % ou moins du chiffre d'affaires et 4 % ou moins des créances clients.

Les personnes mises en cause soutiennent avoir procédé à un examen du contrôle interne de la société et décidé qu'une approche substantive était mieux adaptée que des tests de procédure compte tenu que le processus d'enregistrement des ventes de la société intégrait des analyses et des interventions humaines au point qu'il ne pouvait être considéré comme hautement automatisé.

Elles estiment avoir, sur la base de leur jugement professionnel, collecté des éléments probants suffisants pour conclure à l'absence d'anomalie significative sur le cycle clients de la société SODISTREL pour les exercices 2015 à 2018.

### **Sur ce la formation restreinte :**

Invoquant le principe de l'intangibilité du dossier 60 jours après la signature du rapport d'opinion sur les comptes et celui de l'accessibilité du dossier pour les autorités habilitées, le rapporteur général n'a pas tenu compte, lors de l'enquête, des documents produits par les personnes mises en cause postérieurement à leur audition. La FCI a procédé de la même manière au moment de déterminer les griefs.

L'article R. 823-10 du code de commerce impose effectivement au commissaire aux comptes de constituer pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail qui doit être clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport d'opinion sur les comptes, de sorte que celui-ci ne peut plus être modifié ni complété après ce délai. L'article R. 821-68 du même code énonce que le commissaire aux comptes doit tenir ses dossiers de travail à la disposition des autorités de contrôle.

Ceci étant rappelé, il serait inéquitable de faire application de ces textes dans le cas particulier alors que les enquêteurs ont eux-mêmes demandé aux personnes mises en cause, lors de leur audition, de produire des documents qu'elles ont adressés dans les délais impartis. Ainsi, il résulte du procès-verbal d'audition de M. Dupin, en date du 10 février 2010, qu'il lui a été demandé de produire avant le 14 février suivant les diligences d'audit effectuées sur les cycles clients/ventes, achats/dettes, provisions et immobilisations corporelles, pour les exercices 2015 à 2018 de la société SODISTREL (cote R 000142 et R 000143). La même demande a été faite à M. Racaud pour l'audit des comptes annuels 2016 et 2018 de la société SOMALO (R 000169).

En conséquence, il sera tenu compte, au regard de ces circonstances particulières, des documents de travail produits par les personnes mises en cause après leur audition.

S'agissant du fond, il sera rappelé que la NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques prévoit que « *les procédures d'audit comprennent des tests de procédures, des contrôles de substance, ou une approche mixte utilisant à la fois des tests de procédures et des contrôles de substance* » (§ 5 al. 2) et indique que « *le commissaire aux comptes détermine la nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise* » (§ 5, al. 3). Le paragraphe 6 de la NEP précise que la nature des contrôles mis en place par l'entité et la possibilité pour le commissaire aux comptes d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles sont des facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre. Il se déduit donc de ces dispositions que le commissaire aux comptes a le choix des procédures d'audit qu'il entend utiliser, sous réserve que ce choix soit pertinent par rapport à l'organisation de l'entité et à son environnement. En particulier, la NEP 330 ne saurait, en elle-même, imposer au commissaire aux comptes de s'appuyer

sur le contrôle interne de l'entité lorsqu'il le juge inadéquat pour fonder des tests de procédure fiables ou pertinents.

Mais encore faut-il pour que la NEP 330 soit respectée que le commissaire aux comptes procède à des tests de substance suffisants sur le cycle du chiffre d'affaires et des créances clients. Or, les travaux effectués, tels qu'ils ressortent des dossiers d'audit relatifs aux exercices 2015 à 2018 et des pièces complémentaires produites par les personnes mises en cause, présentent des lacunes et sont sur certains points insuffisants.

Ainsi, en ce qui concerne le poste clients, force est de constater que la simple indication, dans la note de synthèse de l'exercice 2015 et dans le papier de travail sur le cycle clients de l'affirmation de la comptable de la société SODISTREL selon laquelle les créances clients sont apurées à 100 % ne peut être retenue comme suffisante pour valider ce poste, alors que les commissaires aux comptes n'ont « circularisé » aucun client.

Par ailleurs, si les contrôles sur l'apurement des créances clients de l'exercice 2016 sont un peu plus détaillés qu'en 2015, la conclusion n'est pas satisfaisante faute pour les commissaires aux comptes de s'être assurés que les créances non apurées, représentant un montant de 560 000 euros, ne présentaient pas un risque de recouvrement. De même, le contrôle de l'apurement des créances clients relatives à l'exercice 2018 n'est pas satisfaisant car il ne ressort pas du dossier d'audit que des travaux aient été menés sur les 100 000 euros de créances non encaissées à la date de l'intervention du commissaire aux comptes.

Pour les exercices 2015, 2016, 2017 et 2018, les « produits constatés d'avance » et les « avoirs à établir » ne sont pas testés par sondage à partir d'éléments probants (contrat client, justificatif de la base de calcul de l'avoir à établir).

Par ailleurs, les commissaires aux comptes n'ont jamais, pour les quatre exercices examinés, procédé à des tests sur la séparation des exercices.

En conclusion, il ressort des dossiers d'audit et des pièces produites que, si certains travaux ont été effectués sur le chiffre d'affaires et les créances clients, ceux-ci n'apparaissent pas suffisants et ne sont pas suffisamment documentés pour étayer la conclusion des commissaires aux comptes sur l'absence d'anomalie significative sur le cycle clients de la société SODISTREL pour les exercices 2015 à 2018.

#### ***II.2.2.2. L'audit des achats et des dettes fournisseurs***

Les notifications de griefs relèvent que le dossier des commissaires aux comptes relatif à l'audit des comptes annuels 2015, 2016, 2017 et 2018 de la société SODISTREL :

- ne fait apparaître aucune diligence d'audit sur le contrôle interne de la société relatif au cycle d'audit achats et dettes fournisseurs ;

- qu'en outre, les contrôles de substance réalisés sur les achats et les dettes fournisseurs présentent de nombreuses carences :

o exercice 2015 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 99,5 % des achats (2,3 M€) et 98 % des dettes fournisseurs (0,5 M€) ;

o exercice 2016 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 88 % des achats (2,3 M€) et 34 % des dettes fournisseurs (0,2 M€). Pour 66 % des dettes fournisseurs (0,3 M€), les commissaires aux comptes ont obtenu une circularisation présentant un montant différent du solde dans les comptes de la société SODISTREL, sans que les raisons justifiant l'écart avec le solde dans la comptabilité de la société ne soient expliquées dans le dossier d'audit ;

o exercice 2017 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 98 % des achats (2,8 M€) et 92 % des dettes fournisseurs (0,6 M€) ;

o exercice 2018 : les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 97 % des achats (2,9 M€) et 83 % des dettes fournisseurs (0,4 M€) ».

Le rapporteur général constate que, pour les quatre exercices en revue, aucuns travaux sur le contrôle interne et aucun test sur la séparation des exercices, relatifs au cycle d'audit des achats et des dettes fournisseurs, ne sont documentés.

Il observe, en outre, que, selon les dossiers d'audit, les commissaires aux comptes ont collecté, pour les quatre exercices, peu d'éléments probants externes à la société SODISTREL et n'ont adressé aucune demande de confirmation aux fournisseurs pour l'exercice 2015.

Les personnes mises en cause avancent les mêmes explications que celles rappelées ci-dessus à propos de l'audit du cycle du chiffre d'affaires et des créances clients.

### **Sur ce la formation restreinte :**

Les observations faites ci-dessus à propos de la tenue du dossier de travail et de l'absence de diligence sur le contrôle interne de la société audité valent également pour l'audit des achats et des dettes fournisseurs.

S'agissant des tests de substance réalisés sur le cycle des achats et des dettes fournisseurs, s'il ressort des dossiers d'audit et des pièces produites que les commissaires aux comptes ont procédé à l'examen, pour chacun des quatre exercices, de la variation des postes de bilan par rapport à l'exercice précédent, à une évolution de l'en-cours global fournisseurs, à une revue analytique des comptes de charges et à quelques contrôles sur pièces, force est de constater que ces contrôles comportent des lacunes. Ainsi, ils n'ont pas effectué de travaux sur la séparation des exercices, ni sur la validation des états produits par l'entreprise afin

de justifier les comptes « fournisseurs factures à recevoir » et « charges comptabilisées d'avance ».

En résumé, il ressort des dossiers d'audit et des pièces produites que, si certains travaux ont été effectués, ceux-ci comportent des lacunes et ne sont pas suffisamment documentés pour étayer la conclusion des commissaires aux comptes sur l'absence d'anomalie significative sur le cycle des achats et des dettes fournisseurs de la société SODISTREL pour les exercices 2015 à 2018.

### **II.2.2.3. L'audit des provisions de l'exercice 2015**

Les notifications de griefs relèvent qu'il « *ressort du dossier des commissaires aux comptes relatif à l'audit des comptes annuels 2015 de SODISTREL qu'aucune diligence n'est documentée dans le dossier d'audit sur les hypothèses de calcul des provisions pour risques et charges, notamment le fait que la provision pour litiges soit estimée sur une base de 100 jours de chiffre d'affaires* ».

Le montant de la provision pour risques et charges s'élève à 53 000 euros quand le seuil de signification est de 45 000 euros.

Le rapporteur général estime que les travaux accomplis par les commissaires aux comptes concernant cette provision ne sont pas suffisants.

Les personnes mises en cause expliquent pour leur part avoir procédé à une revue analytique et à des tests de répartition du chiffre d'affaires réalisé par chaque commercial. Elles considèrent que ces deux contrôles étaient suffisants compte tenu que cette provision était récurrente et que les modalités de mise en œuvre ne variaient pas d'un exercice à l'autre.

#### **Sur ce la formation restreinte :**

Il ressort du dossier relatif à l'audit des comptes de l'exercice 2015 et des pièces produites par les commissaires aux comptes que ceux-ci ont procédé, à propos de ce poste comptable, à une revue analytique et à un test sur la répartition de la provision par membres de l'équipe commerciale.

En revanche, ils n'ont accompli aucune validation de l'hypothèse de base de calcul de cette provision, soit 100 jours d'intervention.

Dès lors les travaux effectués sur ce poste comptable, d'un montant supérieur au seuil de signification, présentent une lacune importante.

#### **II.2.2.4. L'audit des immobilisations corporelles de l'exercice 2016**

Les notifications de griefs relèvent qu'il « ressort du dossier des commissaires aux comptes relatif à l'audit des comptes annuels 2016 de SODISTREL qu'aucune diligence n'est documentée sur les acquisitions d'immobilisations corporelles de l'exercice, qui s'élèvent à 94 K€, ou visant à s'assurer que SODISTREL procédait régulièrement à un inventaire physique des immobilisations corporelles ».

Le rapporteur général constate que le dossier de travail transmis par les commissaires aux comptes ne documente aucune diligence, d'une part, sur les acquisitions d'immobilisations corporelles au cours de l'exercice 2016, alors que ces dernières s'élèvent à 94 000 euros, soit un montant supérieur au seuil de signification, d'autre part, pour s'assurer que la société SODISTREL procédait régulièrement à un inventaire physique des immobilisations corporelles.

Selon les personnes mises en cause, elles ont procédé à une revue analytique et ont pu observer en se rendant dans les nouveaux locaux de la société que celle-ci avait entrepris en 2016 de nombreux aménagements qui justifiaient le montant des immobilisations corporelles dans les comptes de l'exercice.

#### **Sur ce la formation restreinte :**

Le dossier d'audit de l'exercice 2016 et les pièces produites par les commissaires aux comptes font état, à propos des immobilisations corporelles, d'une revue analytique, de tests sur les mises au rebut et de tests sur les avances et acomptes sur immobilisations.

Toutefois il n'apparaît pas que des contrôles des factures correspondant aux acquisitions des immobilisations aient été effectués et documentés.

En conclusion il ressort du dossier d'audit et des pièces produites que si certains travaux ont été effectués ceux-ci comportent des lacunes et ne sont pas suffisamment documentés pour étayer la conclusion des commissaires aux comptes sur l'absence d'anomalie significative sur le poste immobilisations.

En conséquence, et sur les griefs relatifs à la certification par la société CFEC et M. Dupin des comptes annuels 2015 à 2018 de la société SODISTREL, il ressort de l'ensemble de ces constats, tirés à partir des dossiers d'audit transmis par la société CFEC à la date du 4 octobre 2019 et des pièces produites postérieurement par les commissaires aux comptes, que l'opinion exprimée par eux sur ces comptes n'est pas suffisamment étayée en raison notamment de l'absence de certains contrôles clés et d'une documentation insuffisante. Le constat est particulièrement patent pour l'exercice 2015 qui, étant le premier exercice qu'auditait la société CFEC, aurait dû faire l'objet de contrôles plus approfondis. Or, c'est à propos de cet exercice que les carences dans les travaux sont les plus significatives.

Il convient donc de retenir, à l'encontre de la société CFEC et de M. Dupin, les griefs tirés de la violation des dispositions des NEP 700 § 8 et § 11, NEP 330 § 25 et § 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, § 12 et 14, NEP 200 § 5 et NEP 230 § 2 et 4, et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

### ***II.2.3. Sur les griefs relatifs à l'absence de dossier pour l'audit des comptes annuels de l'exercice 2017 de la société SOMALO***

Il est reproché à M. Racaud, titulaire du mandat de commissaire aux comptes de la société SOMALO, de ne pas être en mesure de justifier :

- depuis le 8 octobre 2019 à tout le moins, de la conservation des dossiers et documents établis dans le cadre de sa mission de certification des comptes 2017 de SOMALO, en violation des articles R. 821-68 et R. 822-33 du code de commerce et de la NEP 230 § 6 ;

- de la constitution, au moment de la certification des comptes 2017 de SOMALO, en juin 2018, et encore moins de sa clôture, 60 jours après la signature de son rapport, d'un dossier relatif à l'audit de ces comptes, en violation de l'article R. 823-10 du code de commerce.

En outre, la notification des griefs vise une certification non étayée, à propos des comptes 2017 de SOMALO, compte tenu de l'absence du dossier d'audit, en violation des articles L. 821-12, al. 1, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 220 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 700 § 8.

Le conseil de M. Racaud indique dans ses conclusions que seuls les rapports sur les comptes annuels 2017 et sur les conventions réglementées sont disponibles dans le logiciel du cabinet. Il ajoute que tout laisse penser que l'ancien responsable du pôle audit, qui était le seul collaborateur en charge de la mission, a volontairement fait disparaître le dossier d'audit.

#### **Sur ce la formation restreinte :**

Lors de son audition, le 11 février 2020, M. Racaud a confirmé la perte de ce dossier de travail, ne trouvant plus trace de celui-ci dans son logiciel d'audit.

L'indication par son conseil que l'ancien responsable du pôle audit a pu volontairement faire disparaître le dossier n'est étayée par aucun élément probant.

Or, tout commissaire aux comptes est responsable de la constitution et de la conservation de ses dossiers de travail dans les conditions prévues par le code de commerce et la NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes. Aussi, lui appartient-il de mettre en place des procédures appropriées pour respecter ses obligations et les faire respecter par ses collaborateurs.

Cela étant, les faits visés par la notification des griefs ne sauraient recevoir la triple qualification de défaut de constitution du dossier d'audit, de défaut de conservation de celui-ci et d'opinion non étayée.

En effet, le défaut d'archivage suppose qu'un dossier a été constitué. Les deux griefs sont donc incompatibles pour un même dossier d'audit.

Quant à l'absence de conservation du dossier, elle rend impossible toute appréciation par la formation restreinte de l'opinion portée par le commissaire aux comptes sur les comptes audités. Dès lors, si elle constitue de ce fait une violation grave des obligations du commissaire aux comptes, justifiant une sanction, elle ne saurait constituer le grief d'opinion non étayée.

En conséquence, sera seulement retenu à l'encontre de M. Racaud le défaut de conservation du dossier d'audit des comptes 2017.

#### ***II.2.4 Sur les griefs relatifs à la certification des comptes annuels des exercices 2016 et 2018 de la société SOMALO***

Les comptes annuels 2016 et 2018 de la société SOMALO ont été certifiés sans réserve par M. Racaud.

##### ***2.2.4.1 L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients***

La notification de griefs relève dans le dossier d'audit tenu par M. Racaud à propos des comptes annuels 2016 et 2018 de la société SOMALO :

- d'une part, l'absence de diligence d'audit sur le contrôle interne relatif au cycle d'audit ventes et créances clients de la société ;

- d'autre part, de nombreuses carences affectant les contrôles de substance réalisés sur le chiffre d'affaires et les créances clients, puisqu'il n'a pas été obtenu d'éléments probants externes à l'entité en 2016 pour 88 % du chiffre d'affaires (2,9 M€) et 63 % des créances clients (0,6 M€) et en 2018 pour 99 % du chiffre d'affaires (3,6 M€) et 96 % des créances clients (1,1 M€).

Comme précédemment, le rapporteur général a appuyé ses constats sur des dossiers de travail que le commissaire aux comptes lui a transmis à sa demande le 27 septembre 2019. Le rapporteur général relève que ces dossiers ne documentent, pour les exercices 2016 et 2018, aucuns travaux sur le contrôle interne, aucune demande de confirmation adressée aux clients et peu d'éléments probants externes à l'entité. Il observe, en outre, qu'aucun test sur la séparation des exercices n'a été opéré à propos de l'exercice 2018.

M. Racaud soutient avoir procédé à un examen du contrôle interne de la société et décidé qu'une approche substantive était mieux adaptée que des tests de

procédure compte tenu de l'expérience du dirigeant de la société et du contrôle qu'il exerçait sur l'ensemble des opérations.

Au regard d'un risque d'anomalies sur le cycle clients jugé faible, M. Racaud considère que les contrôles qu'il a opérés sont suffisants.

#### **Sur ce la formation restreinte :**

Les observations faites ci-dessus à propos de la tenue du dossier de travail et de l'absence de diligence sur le contrôle interne de la société SODISTREL conservent toute leur pertinence pour l'audit des comptes de la société SOMALO.

Par conséquent, il sera, d'une part, tenu compte des pièces produites par M. Racaud après son audition à la demande des enquêteurs, d'autre part, la NEP 330 ne saurait, en elle-même, imposer au commissaire aux comptes de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité lorsqu'il le juge inadéquat pour fonder des tests de procédure fiables ou pertinents.

Il a été constaté qu'un certain nombre de contrôles ont été réalisés tels que la revue analytique, le rapprochement du chiffre d'affaires avec l'outil de gestion, des tests sur la séparation des exercices, sur le dénouement des créances, sur les avoirs à établir et les clients douteux. Mais force est de constater que le plus souvent le dossier n'atteste pas de la collecte d'éléments probants à l'appui des contrôles opérés et que la documentation sur ce point est insuffisante.

En conclusion, il ressort des dossiers d'audit que, si certains travaux ont été effectués, ceux-ci n'apparaissent pas suffisamment documentés pour étayer la conclusion émise par le commissaire aux comptes sur l'absence d'anomalie significative sur le cycle clients de la société SOMALO pour les exercices 2016 et 2018.

#### **2.2.4.2. L'audit des achats et des dettes fournisseurs**

La notification de griefs relève qu'il ressort du dossier relatif à l'audit des comptes annuels 2016 et 2018 de la société SOMALO que :

- M. Racaud n'a mis en œuvre aucune diligence d'audit sur le contrôle interne relatif au cycle d'audit achats et dettes fournisseurs ;

- en outre, les contrôles de substance réalisés sur les achats et les dettes fournisseurs présentent de nombreuses carences, faute d'avoir obtenu d'éléments probants externes à l'entité pour 88 % des achats et 34 % des dettes fournisseurs en 2016 et pour 97 % des achats et 83 % des dettes fournisseurs en 2018.

Le rapporteur général relève que les dossiers d'audit ne documentent pas de test sur la séparation des exercices, de demande de confirmation adressée aux fournisseurs, ni d'élément probant externe à l'entité.

Au regard du risque faible que représentait le cycle fournisseurs compte tenu du peu d'achats de marchandises effectués par la société SOMALO, le commissaire aux comptes estime suffisant les contrôles auxquels il a procédé en 2016 et 2018.

**Sur ce la formation restreinte :**

Il est exact que la société SOMALO réalise peu d'achats et que ceux-ci portent essentiellement sur des prestations de service (sous-traitance de locations, crédits-baux, assurance...). Il s'en déduit effectivement un risque d'anomalie assez faible.

Pour autant, le dossier de travail du commissaire aux comptes comporte des lacunes comme l'absence de contrôles de césure et une documentation insuffisante des contrats de baux et d'assurance qui constituent les principales charges de la société SOMALO.

**2.2.4.3. L'audit de la prime du dirigeant lors de l'exercice 2016**

La notification de griefs relève qu'il ressort du dossier relatif à l'audit des comptes annuels 2016 de la société SOMALO une anomalie significative non corrigée, portant sur les comptes de personnel et, en particulier, sur une « *prime au profit du dirigeant non provisionnée* », dont le montant de 25 000 euros est supérieur au seuil de signification fixé à 9 000 euros. Le grief porte donc sur une opinion erronée.

Les enquêteurs relèvent que le dossier d'audit ne contient aucun échange et aucune diligence expliquant l'absence de correction de cette anomalie.

Le conseil de M. Racaud explique dans ses conclusions que le seuil de signification a été fixé à 9 000 euros à la suite d'une erreur matérielle résultant d'une mauvaise utilisation de l'outil informatique. D'après lui, le seuil aurait dû être fixé à la somme de 58 000 euros en appliquant la même méthode que celle utilisée pour calculer le seuil de signification de l'exercice 2018 qui a été fixé à 75 000 euros. Il en déduit que, dans ces conditions, l'anomalie n'avait pas de caractère significatif.

**Sur ce la formation restreinte :**

Le fait que la prime du dirigeant a été payée en 2017 sans avoir été provisionnée en 2016 constitue bien une anomalie.

Pour autant, il ne paraît pas possible en l'état de qualifier cette anomalie de significative.

En effet, il ne fait aucun doute que la fixation d'un seuil de signification aussi bas que celui qui a été retenue pour l'exercice 2016 résulte d'une erreur matérielle. Il n'y a aucune cohérence entre le seuil de 9 000 euros retenu pour l'exercice 2016 et celui de 75 000 euros retenu pour l'exercice 2018. L'hypothèse de l'erreur matérielle est rendue probable tant par le montant dérisoire du seuil de signification

retenu dans le dossier que par les comparaisons chiffrées avec l'exercice 2018 et n'est pas sérieusement contestée par le rapporteur général.

Une erreur matérielle, même si elle traduit comme c'est le cas en l'espèce un manque de rigueur flagrant de la part du commissaire aux comptes quand il a supervisé le travail de son collaborateur, ne peut en l'état constituer une opinion erronée.

En conséquence, et s'agissant des griefs relatifs à la certification des comptes annuels des exercices 2016 et 2018 de la société SOMALO, il ressort de l'ensemble de ces constats, tirés à partir des dossiers d'audit transmis par M. Racaud à la date du 27 septembre 2019 et des pièces produites postérieurement par le commissaire aux comptes, que l'opinion exprimée par lui sur ces comptes n'est pas suffisamment étayée en raison notamment de l'absence de collecte d'éléments probants et d'une documentation insuffisante.

Il convient donc de retenir à son encontre les griefs tirés de la violation des dispositions des NEP 700 § 8 et § 11, NEP 330 § 25 et § 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 230 § 2 et 4, et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

En revanche, le grief tiré d'une opinion erronée à propos des comptes annuels 2016 est écarté.

### **II.3. Sur la sanction**

A l'exception des comptes de l'exercice 2015 de la société SODISTREL qui ont été certifiés le 15 juin 2016, la certification des comptes des exercices 2016 à 2018 des sociétés SODISTREL et SOMALO est intervenue après le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes. MM. Dupin et la société CFEC encourent donc à la fois les sanctions professionnelles prévues par les textes applicables avant le 17 juin 2016 et reprises par l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance précitée, et les sanctions nouvelles prévues par ce texte : l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, assortie ou non du sursis total ou partiel, la radiation de la liste, le retrait de l'honorariat, la publication d'une déclaration visée au II, 1°, de l'article L. 824-2 précité, la possibilité de prononcer, d'une part, une interdiction, pour une durée limitée à 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, d'autre part, et une sanction pécuniaire.

Quant à M. Racaud, il encourt les sanctions prévues par l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance précitée.

Pour déterminer la sanction à prononcer contre les intéressés, il convient de tenir compte de l'article L. 824-12 du code de commerce qui énonce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> décembre 2016, que les sanctions doivent être « *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* ».

Statuant sur le recours formé contre une décision rendue par la formation restreinte, le Conseil d'Etat a considéré que l'article L. 824-12 précité s'applique rétroactivement aux situations antérieures à son entrée en vigueur et que l'interprétation de ce texte à la lumière de l'article 30 ter de la directive n° 2014/56/UE du 16 avril 2014, dont il assure la transposition en droit interne, induit que seuls les critères explicitement énoncés peuvent être pris en compte, tout en autorisant, toutefois, la formation restreinte à se fonder sur les seuls critères pertinents au regard des faits de l'espèce (C.E., 12 novembre 2020, n° 425701).

La sanction sera donc déterminée à partir des critères énumérés par cet article, à l'exception de celui visé au 7° qui est sans objet au regard des circonstances de l'espèce.

D'un côté on relève des déficiences dans certaines diligences, particulièrement dans la collecte d'éléments probants et la documentation du dossier d'audit, qui rendent les conclusions non suffisamment étayées sur quatre exercices pour la société CFEC et M. Dupin et sur trois exercices pour M. Racaud, ce qui témoigne chez chacun d'eux un manque de rigueur dans l'établissement de leurs dossiers de contrôle. Or, inscrits sur la liste des commissaires aux comptes depuis 1996 pour M. Dupin et depuis 2009 pour M. Racaud, l'un et l'autre sont des professionnels aguerris signataire ou titulaire de nombreux mandats de commissariat aux comptes.

En outre, le fait, pour M. Racaud, de ne pas avoir pris les dispositions nécessaires, malgré les obligations qui s'imposent à lui, afin de conserver le dossier d'audit des comptes annuels 2017 de la société SOMALO, met le Haut conseil dans l'impossibilité matérielle de vérifier la qualité de son travail et d'apprécier son opinion et, ainsi, d'effectuer une de ses missions.

D'un autre côté, il convient de prendre en considération l'absence d'antécédent disciplinaire chez chacune des trois personnes mises en cause et du montant global des honoraires facturés par la société CFEC à la société SODISTREL et par

M. Racaud à la société SOMALO, au titre des exercices 2016 à 2018, qui s'est élevé, dans les deux cas, à la somme de 23 000 euros.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que des éléments financiers communiqués par les intéressés faisant apparaître les derniers bénéfices réalisés par la société CFEC et des éléments de patrimoine fournis par M. Dupin et M. Racaud, dont il ne sera pas fait publiquement état dans la présente décision, mais que la formation restreinte a pu examiner, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à l'encontre des trois personnes mises en cause un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 7 000 euros pour la société CFEC, d'un montant de 7 000 euros pour M. Dupin et d'un montant de 12 000 euros pour M. Racaud.

### III. PAR CES MOTIFS

**Rejette** les exceptions de nullité ;

**Prononce** contre :

- **La société Cabinet fiduciaire d'expertise comptable SAS**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 7 000 euros ;
- **M. Thierry Dupin**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 7 000 euros ;
- **M. Christophe Racaud**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 12 000 euros ;

**Constate** que la présente décision sera publiée de manière non anonyme sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, conformément à l'article L. 824-13 du code de commerce ; vu l'article R. 824-22 du même code, fixe à cinq ans la durée de la publication à compter de la notification de la décision à la Présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes ;

Conformément aux articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce et R. 811-2 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.

Fait à Paris, le 16 juin 2022.

Le Secrétaire de séance

Le Président

David Chiappini

Jean-Pierre Zanoto