



Décision de la Commission des sanctions

N° CS 2024-17

Décision du 6 novembre 2025

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

Mme Daubigney, présidente,
M. Mercier,
Mme Laville, membres,

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 9 septembre 2025 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-La Défense, pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Denis Chaillou, [...],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Maître Bouvier-Ferrenti

Vu le code de commerce, et notamment ses 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.

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

Après avoir entendu :

- Me Bouvier-Ferrenti et la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, sur les moyens de procédure ;
- 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 ;
- Maître Bouvier-Ferrenti en ses observations ;
- M. Chaillou, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 6 novembre 2025 par mise à disposition.

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. Chaillou est inscrit, depuis 2003, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Paris, sous le numéro 66252722. En 2022, il était commissaire aux comptes titulaire, en nom propre, de 10 mandats non EIP, dont la Fédération française d'athlétisme (FFA), et signataire de 2 mandats non EIP détenus par Cabinet Dercourt dont il est le gérant. Il est également inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.
2. Le 7 janvier 2020, la procureure générale près la Cour des comptes a saisi le rapporteur général du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) à la suite du contrôle, par la Cour des comptes, des comptes et de la gestion de la FFA des exercices 2012 à 2017, de divers manquements de M. Chaillou à ses obligations professionnelles.
3. Le 21 février 2020, le rapporteur général a ouvert une enquête sur ces faits.
4. Le 27 juin 2024, à l'issue de l'enquête, la formation plénière du collège de la Haute autorité de l'audit (H2A) a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de M. Chaillou et a arrêté le grief suivant :

« d'avoir manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de la Fédération Française d'Athlétisme (FFA), en certifiant que les comptes des exercices clos les 31 décembre 2015, 31 décembre 2016 et 31 décembre 2017, 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'était pas en mesure de le faire, car il n'avait pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les postes comptables suivants :

- provisions pour risques URSSAF :
 - o s'agissant du premier redressement URSSAF de 175 000 euros, notifié à la Fédération Française d'Athlétisme en 2010 : absence de provision en 2015 et 2016 et provision partielle de 80 000 euros en 2017,
 - o s'agissant du second redressement URSSAF de 228 000 euros, notifié à la Fédération Française d'Athlétisme en 2017 : absence de provision en 2017,
- produits de subventions d'exploitation du plan « Antilles-Guyane » (125 000 euros en 2015, soit 1,1 fois le seuil de signification, 105 000 euros en 2016, soit 1,1 fois le seuil de signification, 125 000 euros en 2017, soit 1,6 fois le seuil de signification) et les créances nettes rattachées (500 000 euros en 2015, soit 4,5 fois le seuil de signification, 335 000 euros en 2016, soit 3,4 fois le seuil de signification, 460 000 euros en 2017, soit 5,8 fois le seuil de signification),
- chiffre d'affaires lié au partenariat avec Areva NP (300 000 euros en 2016, soit 3 fois le seuil de signification) et les créances rattachées (360 000 euros en 2016, soit 3,6 fois le seuil de signification).

M. Denis Chaillou n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que les comptes des exercices clos les 31 décembre 2015, 31 décembre 2016 et 31 décembre 2017 de la Fédération Française d'Athlétisme, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9, L. 821-13, A. 823-26 (NEP 700 §8, §11, §14 et §17), A. 823-8 (NEP 330 §25 et §26) et A. 823-4 (NEP 230 §4) du code de commerce, dans leur rédaction

applicable à l'époque des faits et sont susceptibles de constituer des fautes disciplinaires :

- au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016 et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 821-71 I du même code, pour les faits antérieurs au 17 juin 2016,
- au sens de l'article L. 824-1 du code de commerce, dans sa rédaction en vigueur entre le 17 juin 2016 et le 31 décembre 2023, et passibles des sanctions énumérées à l'article L. 821-71 du même code, pour les faits postérieurs au 17 juin 2016 ».

5. Le 16 septembre 2024, la présidente de la H2A a adressé une notification de griefs à M. Chaillou, l'informant de la mise à sa disposition du dossier de la procédure.
6. Le 17 septembre 2024, le rapport d'enquête, la notification de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés à la présidente de la commission des sanctions de la H2A.
7. Par lettre recommandée avec accusé de réception, M. Chaillou a été invité à comparaître le 9 septembre 2025 devant la commission des sanctions sur la base du grief notifié. Cette convocation mentionne la composition de la commission, l'informe de la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de son choix et de ce que ses observations écrites doivent parvenir à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.
8. Avisé par courrier du 23 juin 2025 de la séance et de sa faculté de demander à être entendu, en application de l'article L. 821-80 du code de commerce, le président de la CRCC de Paris n'a pas fait usage de ce droit.
9. Lors de la séance du 9 septembre 2025, la présidente de la commission a informé M. Chaillou de son droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui lui seraient posées ou de garder le silence.
10. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcés à l'encontre de M. Chaillou un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 20 000 euros.

Motifs de la décision

Sur la régularité de la procédure et le respect du droit au silence

11. M. Chaillou relève que, par application des articles 6 paragraphe 1 de la Déclaration des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la discipline des commissaires aux comptes ressort de la matière pénale au sens de ces dispositions. Il soutient que, par application de ces mêmes dispositions, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne ou la Cour européenne des droits de l'homme, il devait bénéficier du droit à garder le silence et ce, dès la phase d'enquête. Il souligne que, sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a décidé dans le même sens.
12. Il soutient que, par application du droit répressif interne, le non-respect du droit au silence lui fait nécessairement grief, de sorte que la procédure est entachée de nullité.
13. Il souligne qu'il ne se s'est vu notifier, avant tout recueil de ses observations, ni d'ailleurs après, le droit de garder le silence alors que ses observations et déclarations ont été

utilisées par la poursuite pour fonder les griefs ainsi que cela ressort de la motivation de l'acte de poursuite.

14. Sur ce,
15. 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.
16. 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.
17. La Cour de justice a dit, selon les explications relatives à la Charte, 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'infraction de sanctions administratives revêtant un caractère pénal (arrêt du 20 mars 2018, Garlsson Real Estate e.a., C-537/16, point 28).
18. 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).
19. D'une part, devant le H3C, comme devant désormais la H2A, 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 ou les enquêteurs, 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.
20. D'autre part, seul le rapporteur général et les enquêteurs sont susceptibles 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. Il s'en déduit qu'avant la séance de la commission des sanctions, seuls le rapporteur général ou les enquêteurs peuvent entendre le mis en cause sur les faits qui lui sont, le cas échéant, imputables. Il en résulte 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 eux.
21. Il s'en déduit que, sur le seul fondement des articles 47, deuxième alinéa et 48 de la Charte et de l'article 6 de la Convention, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites

disciplinaires ne devrait pas être entendu par le rapporteur général ou les enquêteurs 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.

22. En l'espèce, le collège de la H2A a, par décision du 27 juin 2024, décidé que les faits exposés dans le rapport d'enquête du rapporteur général justifiaient l'ouverture d'une procédure de sanction, la notification de griefs à M. Chaillou et sa comparution devant la commission des sanctions.
23. M. Chaillou a été entendu par les enquêteurs le 5 mars 2024 après avoir été destinataire d'une convocation, le 12 février 2024, lui notifiant la faculté de se faire assister d'un conseil. Lors de cette audition, M. Chaillou, assisté d'un conseil, a répondu aux questions qui lui étaient posées sans que lui soit notifié son droit de garder le silence.
24. Cette audition s'est ainsi déroulée en méconnaissance du respect des droits de la défense de M. Chaillou.
25. Sur la demande tendant à voir annuler l'entièvre procédure, la Cour de justice, dans une affaire relevant de la procédure douanière où s'appliquent les principes généraux des droits de la défense tels que définis par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, 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, Makhlouf, C-458/17 P, point 42 et du 18 juin 2020, RQ, point 105).
26. Il en résulte que cette irrégularité n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la sanction prononcée que lorsque, eu égard à la teneur des déclarations du mis en cause et aux autres éléments fondant la sanction, la sanction infligée repose de manière déterminante sur des propos tenus alors que l'intéressé n'avait pas été informé de ce droit, de sorte que la commission appréciera la constitution des griefs notifiés à M. Chaillou sans se référer aux déclarations consignées au cours de son audition devant les enquêteurs.
27. La commission rejettéra l'exception de nullité soulevée.

Sur le bien-fondé du grief

1. Textes applicables

28. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 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* ».
29. L'article R. 822-32 de ce code, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, disposait auparavant : « *Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire possible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8* ».

30. L'article L. 821-13, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue des ordonnances n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 et n° 2016-315 du 17 mars 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-11 du même code, dispose : « *Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne (...). En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes* ».
31. L'article L. 823-9, alinéa 1^{er}, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-53 du même code, dispose: « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».
32. 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 applicable au moment des faits et reprise en substance dans les différentes versions depuis lors et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-92 du même code, sous réserve du refus de certifier pour limitation devenu impossibilité de certifier, précise 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 certification avec réserve pour limitation : - lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ; - que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ; - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. (...) Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation : 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* ». A compter du 5 juin 2017, est ajouté au « *refus de certifier pour limitation* », devenu « *impossibilité de certifier* », l'alinéa suivant : « *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* ».
33. 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 applicable au moment des faits non modifiée depuis, et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII du code de commerce, l'article A. 821-73 du même code prévoit notamment : « *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. (...) Si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif au niveau des comptes, il s'efforce d'obtenir des éléments complémentaires. S'il n'est pas en mesure de*

collecter des éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier ».

34. L'article A. 823-4 du code de commerce (NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits, reprise à l'article A. 821-66 du même code à compter du 1^{er} janvier 2024, prévoit notamment : « *04. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre : -la planification de l'audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ; -la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit effectuées ; -les caractéristiques qui permettent d'identifier les éléments qu'il a testés afin de préciser l'étendue des procédures mises en œuvre ; -les résultats de ces procédures et les éléments collectés ; -les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l'audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques* ».

2. Présentation de l'entité auditee

35. Créeé en 1920, la FFA est une association reconnue d'utilité publique, qui a pour objet d'organiser, développer et contrôler la pratique de l'athlétisme dans le cadre de la délégation de service public accordée par le ministère chargé des sports.
36. La FFA bénéficie de concours publics annuels supérieurs à 153 000 euros et est ainsi soumise, en application de l'article L. 612-4 du code de commerce, à l'obligation d'établir des comptes annuels qui doivent être, aux termes de l'article L. 123-14 du même code, « *réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat* ».
37. La FFA a réalisé un chiffre d'affaires de 7,5 millions d'euros en 2015, 7 millions d'euros en 2016 et 7,9 millions d'euros en 2017. Son résultat était négatif d'un million d'euros en 2015, positif de 500 000 euros en 2016 et négatif de 400 000 euros en 2017. Le total de son bilan s'est établi à 10 millions d'euros en 2015 et 11 millions d'euros en 2016 et 2017.
38. Les comptes clos aux 31 décembre 2015, 2016 et 2017 ont été certifiés sans réserve par M. Chaillou les 14 avril 2016, 30 mars 2017 et 13 avril 2018. Il a fixé le seuil de signification pour ces trois exercices respectivement à 110 000, 99 000 et 80 000 euros.
39. Par arrêt du 7 novembre 2022, régulièrement communiqué aux débats, la cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) de la Cour des comptes a infligé des sanctions pécuniaires aux présidents et trésoriers successifs et au directeur financier de la FFA en jugeant que les traitements comptables des subventions attendues de la part des régions Martinique, Guadeloupe et Guyane pour les exercices 2014 à 2017 et des redressements notifiés par l'Urssaf pour les exercices 2015, 2016 et 2017 constituaient des infractions aux règles relatives à l'exécution des dépenses et des recettes au sens de l'article L. 313-4 du code des juridictions financières.
40. Elle a, en revanche, jugé que ni le traitement comptable du partenariat avec Areva, ni le premier redressement de l'Urssaf pour l'exercice clos le 31 décembre 2016 ne caractérisaient cette infraction.
41. Pour l'appréciation de la sanction, la CDBF a souligné que le fait que « *le commissaire aux comptes a certifié sans réserve les comptes annuels de 2014 à 2017 et qu'il a validé les différentes écritures irrégulières* » constituait une circonstance atténuante de responsabilité pour les mis en cause.

42. Le grief notifié se rapporte aux diligences d'audit relatives aux provisions pour risque liées au redressements notifiés par l'Urssaf, aux produits de subventions d'exploitation et créances nettes rattachées du plan « Antilles-Guyane » et au chiffre d'affaires lié au partenariat avec la société Areva NP.

3. Sur les provisions pour risque liées aux redressements notifiés par l'Urssaf (exercices 2015, 2016 et 2017)

3.1 Les constats

* *Les redressements de l'Urssaf*

43. Le 17 décembre 2010, la FFA a été mise en demeure par l'Urssaf de s'acquitter d'un redressement d'un montant de 200 426 euros, outre 30 344 de majorations de retard, à la suite d'un contrôle portant sur les années 2007 à 2009.
44. Le 14 février 2011, une contrainte a été signifiée à la FFA pour paiement de la somme de 174 726 euros, outre 30 344 euros de majorations de retard, correspondant à l'assujettissement des primes de résultat versées aux athlètes et qui était contesté par la FFA.
45. Le 18 avril 2011, la commission de recours amiable de l'Urssaf a rejeté le recours formé par la FFA contre ce chef de redressement.
46. Le 7 juillet 2011, la FFA a saisi le tribunal des affaires de la sécurité sociale de Paris qui, par jugement du 14 mai 2013, a déclaré irrecevable la contestation du redressement, faute pour celle-ci d'avoir fait opposition à la contrainte dans le délai légal de 15 jours, de sorte que, par application de l'article L. 244-9 du code de la sécurité sociale, la contrainte avait pris valeur de jugement.
47. Saisie d'un appel de la FFA, la cour d'appel de Paris a, par arrêt du 7 décembre 2017, confirmé le jugement du tribunal en toutes ses dispositions.
48. Au cours de l'exercice 2010, la FFA avait comptabilisé une provision pour risque d'un montant de 105 000 euros, liée à ce contrôle. Cette provision a été reprise pour les exercices 2015 et 2016 et une nouvelle provision a été comptabilisée, pour l'exercice 2017, d'un montant de 80 000 euros.
49. Courant 2016, la FFA a fait l'objet d'un nouveau contrôle de l'Urssaf portant sur les exercices 2014 et 2015. Celui-ci a donné lieu à un redressement de 215 748 euros, qui lui a été notifié par une mise en demeure du 12 décembre 2017.
50. La FFA a accepté ce redressement à hauteur de 24 465 euros et l'a contesté pour le surplus.
51. Le 9 février 2018, elle a saisi la commission de règlement amiable (CRA) des chefs de redressement contestés. La commission de recours amiable a admis une partie des contestations formulées par la FFA.
- **Le traitement de ces provisions au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2015*
52. Concernant les provisions pour risque, le dossier d'audit de M. Chaillou documente :
- le jugement du 14 mai 2013 du tribunal des affaires de sécurité sociale de Paris et les conclusions récapitulatives de la FFA. Sur le jugement, l'argument du non-

respect du délai d'opposition à la contrainte est souligné, avec l'inscription manuscrite « *erreur de l'avocat* » ;

- un courrier du 18 octobre 2013 du nouvel avocat de la FFA, qui indique que la décision rendue par le TASS de Paris est « *surprenante* » et que « *sur le fond, le jugement est parfaitement contestable* » ;
- la mention suivante en annexe aux comptes annuels 2015 de la FFA : « *Provision : La provision de 105 000 € constituée suite à un contrôle de l'URSSAF a été reprise en conséquence d'une bonne évolution du dossier* ».

53. Dans sa note de synthèse, M. Chaillou conclut sur l'audit des provisions pour risques : « *La FFA a repris la provision sur le contrôle URSSAF car elle considère, sur les conseils de son avocat, qu'il existe une chance de ne pas payer ce redressement. Le premier avocat aurait commis une faute de procédure en oubliant de faire une opposition à contrainte dans les délais, la FFA souhaite mettre en responsabilité cet avocat et le nouvel avocat a demandé à la FFA d'attendre la mise en demeure de l'URSSAF qu'il entend contester pour une procédure hors délai. Nous avons demandé une mention en annexe* ». Des éléments identiques étaient manuscrits sur la feuille de travail relative aux provisions pour risques et charges.

**Le traitement de ces provisions au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016*

54. Le dossier de M. Chaillou documente, notamment, les éléments suivants :

- un courrier électronique de l'avocat de la FFA du 28 septembre 2016 adressé au service juridique de la FFA, indiquant que l'affaire serait évoquée à l'audience du 4 octobre 2017 et le calendrier de procédure ;
- un courrier du 14 juin 2016 de l'Urssaf Ile-de-France adressé à la FFA faisant état d'un avis de contrôle programmé le 27 juin 2016, soit le second contrôle URSSAF, comprenant la mention manuscrite « *contrôle tjs en cours, plus de nouvelles au 12/2016* ».

55. Dans sa note de synthèse, M. Chaillou a constaté qu'il demeurait « *un litige avec l'URSSAF non éteint* » et conclu de la même manière que pour les comptes clos au 31 décembre 2015, sans préciser avoir demandé une mention dans l'annexe.

56. Sa feuille de travail porte notamment cette mention : « *L'URSSAF a délivré une contrainte que l'avocat de la FFA n'a pas contestée. Il semble donc que la FFA devra régler la somme réclamée, mais l'assurance de l'avocat devrait couvrir ce montant. La FFA a jugé que la provision n'était plus nécessaire en 2015. Aucune avancée sur le dossier en 2016, la date de l'audience d'appel a été fixée au 04/10/2017. Pas de risques relevés, aucune incidence sur notre rapport* ».

**Le traitement de ces provisions au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2017*

57. Au titre de cet exercice, la FFA a comptabilisé, sur un compte erroné, une provision pour risques d'un montant de 80 000 euros, uniquement relative au premier contrôle de l'Urssaf.

58. Le dossier de M. Chaillou documente, notamment, les éléments suivants :

- l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 7 décembre 2017 ;
- les courriers des 29 août et 12 décembre 2017 de l'URSSAF d'Ile-de-France adressés à la FFA ;

- la saisine de la CRA par la FFA du 5 février 2018 comprenant les conclusions de l'avocat de la FFA sur les redressements liés au second contrôle et le règlement des redressements non contestés d'un montant de 24 465 euros.
59. Dans sa note de synthèse et sa feuille de travail, M. Chaillou a justifié la provision d'environ la moitié du redressement lié au premier contrôle URSSAF par les mêmes arguments que les années précédentes, considérant que « *le résultat n'était pas impacté* ».
60. Sur le second contrôle URSSAF, il constate sur sa feuille de travail que la FFA a réglé « 25 K€ » sur les « 252 K€ » de redressements et qu'elle conteste le reste. Il ajoute : « *Aucune provision n'est constatée et une mention devrait figurer en annexe* ». Dans sa note de synthèse, il indique : « *Position à prendre : absence de mention dans l'annexe des demandes de l'URSSAF. Pas de réserve cette année mais demande de mention en N+1 si le litige est toujours présent* ». De fait, l'annexe aux comptes annuels 2017 de la FFA ne comporte pas cette mention.

3.2 Argumentaire de M. Chaillou

61. M. Chaillou fait valoir qu'il a, s'agissant de ces provisions, respecté les normes d'exercice professionnel 500, paragraphe 1, relative au caractère probant des éléments collectés, 505, paragraphes 1 et 3, relative aux demandes de confirmation des tiers et 580, paragraphe 1, relative aux déclarations de la direction.
62. Il soutient ainsi que, pour l'exercice 2015 comme pour l'exercice 2016, il a obtenu une lettre d'affirmation de la direction de la FFA le 13 avril 2016 et qu'il a tenu compte d'un courrier du conseil de la FFA du 18 octobre 2013 qualifiant la créance de l'Urssaf de « *contestable* », de sorte qu'il a respecté les normes d'exercice professionnel sur ce poste.
63. Il relève que, pour l'exercice 2017, il a parfaitement respecté les normes d'exercice professionnel et documenté son analyse des risques en indiquant que s'il n'émet pas de réserve pour cet exercice, il formalisera une demande de mention pour le prochain exercice si le litige persiste. Il souligne que la Cour de discipline budgétaire de la Cour des comptes a, dans son arrêt sanctionnant les dirigeants de la FFA, relevé que la provision à hauteur de 80 000 euros ne pouvait constituer un manquement aux règles comptables car un pourvoi en cassation était toujours possible contre l'arrêt de la cour d'appel de Paris.
64. S'agissant du second redressement de l'Urssaf, M. Chaillou retient que les décisions de justice concernant le premier étaient sans emport sur la contestation du second, puisque celles-ci n'ont tranché que des questions de procédure.
65. Sur ce,
66. S'il résulte de la documentation du dossier d'audit que M. Chaillou a obtenu des lettres d'affirmation de la direction de la FFA ainsi qu'un courrier de son conseil, il doit être relevé, en premier lieu, que le paragraphe 5 de la norme d'exercice professionnel 500 précise que les éléments collectés par le commissaire aux comptes doivent être « *suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes* » et à son paragraphe 7 que « *dans le cadre de son appréciation de la fiabilité des éléments collectés, le commissaire aux comptes garde un esprit critique quant aux indices qui pourraient remettre en cause leur validité* ».
67. En deuxième lieu, le paragraphe 15 de la norme d'exercice professionnel 505 énonce que « *lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne permettent pas de collecter les éléments*

suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir ».

68. En troisième lieu, le respect de la norme d'exercice professionnel 580 n'est pas exclusive de la mise en œuvre du paragraphe 6 de la norme 200 relative aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, qui précise que « *tout au long de son audit, [le commissaire aux comptes] fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes* ».
69. En l'espèce, alors que la lettre de l'avocat dont se prévaut M. Chaillou est datée du 18 octobre 2013, aucun élément sur l'éventuel engagement de la responsabilité de l'ancien avocat de la FFA n'est documenté au dossier d'audit, à l'exception de la note manuscrite « *erreur de l'avocat* » en marge du jugement du 14 mai 2013. A fortiori, le dossier d'audit ne documente aucune analyse critique des conditions d'engagement de la responsabilité de l'avocat, ainsi que de ses chances de succès. Par ailleurs, si le nouvel avocat a indiqué, dans cette lettre, que la décision rendue par le tribunal des affaires de sécurité sociale de Paris était surprenante et que « *sur le fond, le jugement est parfaitement contestable* », ces éléments, non détaillés dans le courrier, n'ont fait l'objet d'aucune analyse critique documentée par le commissaire aux comptes. En outre, il ne s'agit pas de la motivation énoncée par M. Chaillou dans son dossier pour justifier la reprise de provision, à savoir la responsabilité du premier avocat.
70. Si une provision pour risque d'un montant de 80 000 euros a été enregistrée pour le dernier exercice en cause, le caractère suffisant de ce montant n'a fait l'objet d'aucune analyse critique documentée par le commissaire aux comptes, alors même que l'arrêt de la Cour d'appel de Paris était devenu définitif et que, en tout état de cause, aucune indication quant à la formation d'un éventuel pourvoi contre cet arrêt n'est documentée dans le dossier d'audit.
71. S'agissant du second contrôle, aucune provision n'a été enregistrée pour les 227 640 euros de redressement contestés par la FFA. Pour autant, le dossier d'audit de M. Chaillou ne documente aucune analyse des motifs de la contestation, ni de ses chances de succès.
72. Pour ces deux redressements, des mentions adéquates auraient dû au minimum être faites dans l'annexe des comptes de la FFA. Il résulte en effet des dispositions de l'article L. 213-14 du code de commerce que, lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies à l'annexe, ce qu'a d'ailleurs constaté M. Chaillou pour l'exercice clos le 31 décembre 2017.
73. Si une mention a bien été portée à l'annexe des comptes clos le 31 décembre 2015, force est de constater que celle-ci ne pouvait tenir lieu de l'information complémentaire nécessaire afin d'obtenir une image fidèle des comptes, la reprise de la provision étant justifiée par une « *bonne évolution du dossier* » dont il a été constaté que celle-ci n'était étayée par aucun élément.
74. La commission des sanctions retient qu'il résulte, d'une part, de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version alors applicable, que le dossier d'audit du commissaire aux comptes doit contenir la documentation de l'audit réalisé par le commissaire aux comptes et permettre d'étayer l'opinion figurant dans le rapport de certification des comptes et, d'autre part, du paragraphe 2 de la norme d'exercice professionnel 230 que le commissaire aux comptes doit faire figurer dans son dossier d'audit « *les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément*

aux normes d'exercice professionnel ». Faute de trouver dans le dossier d'audit les diligences ayant permis au commissaire aux comptes d'étayer son opinion, celles-ci sont réputées ne pas avoir été exécutées.

75. Ainsi, M. Chaillou n'a pas justifié son appréciation quant au risque lié au paiement de soldes significatifs liés aux deux contrôles URSSAF et au bien-fondé de la reprise en 2015 de la provision auparavant inscrite dans les comptes de la FFA.

4. Les produits de subventions d'exploitation et des autres créances : mise en œuvre du plan Antilles-Guyane (exercices 2015, 2016 et 2017)

4.1 Les constats

* *Le plan Antilles-Guyane*

76. Le plan Antilles-Guyane vise à développer l'athlétisme dans les régions Martinique, Guadeloupe et Guyane, avec le soutien des collectivités territoriales et locales.

77. Les produits de subventions liés au plan « *Antilles -Guyane* » enregistrés dans les comptes provenaient du ministère de l'Outre-Mer, des conseils régionaux de Guadeloupe, de Martinique et de Guyane.

**Sur l'exercice clos au 31 décembre 2015*

78. Au titre de cet exercice, les produits de subventions et les autres créances s'élevaient respectivement à 5,168 millions d'euros et à 2,240 millions d'euros au 31 décembre 2015 dont 125 000 et 500 000 euros au titre du plan « *Antilles -Guyane* ». Seuls 15 000 euros provenant du ministère de l'Outre-Mer avaient été effectivement versés.

79. Les créances comptabilisées, liées au plan « *Antilles - Guyane* », s'élevaient à 230 000 euros pour la Guadeloupe, dont 160 000 euros de créances antérieures à 2014, à 180 000 euros pour la Martinique, dont 110 000 euros de créances antérieures à 2014, et à 90 000 euros pour la Guyane, dont 40 000 euros d'une créance de 2014.

80. Concernant ces postes, le dossier d'audit de M. Chaillou documente :

- les éléments comptables de la FFA ;
- le tableau de suivi émanant de la FFA des subventions publiques au titre de 2015, qui comprend les montants attendus, règlements intervenus et soldes à recevoir revus avec les éléments comptables ;
- le bordereau d'envoi du 3 décembre 2013 du directeur de l'enseignement, de la jeunesse et des sports de la région Guadeloupe adressé à la FFA comprenant cet extrait : « *Je vous prie de bien vouloir trouver ci-joint, la convention relative à la mise en place des actions du plan antillo-guyanais pour l'athlétisme, en 3 exemplaires, pour signature avec le sceau de l'association* », non accompagné de ladite convention ;
- un courrier du 4 juin 2015 du président du conseil régional de Martinique adressé à la FFA valant notification de mandatement aux fins de virement sur le compte bancaire de la FFA de la somme de 50 000 euros, libellé « *plan de développement de l'athlétisme antillo-guyanais* » ;
- un courrier du 2 septembre 2015 du président du conseil régional de Guadeloupe adressé à la FFA valant notification de mandatement aux fins de virement sur le compte bancaire de la FFA de la somme de 20 000 euros, libellé « *solde plan caraïbes athlétisme* » ;

- un courrier du 13 octobre 2015 du président du conseil régional de Martinique adressé au président de la FFA comprenant cet extrait : « *je vous confirme mon accord de principe pour le soutien du Plan Antilles-Guyane. A cet effet, les dossiers de demande de subvention correspondants seront soumis à la prochaine séance de la Commission Permanente. Je ne manquerai pas de vous tenir informé de la décision* ».
81. La feuille de travail de M. Chaillou mentionne que « *Le contrôle de l'antériorité des créances sur les CR montre 2 montants importants à risque. Le CR Martinique pour 180 K€ et le CR Guadeloupe pour 230 K€. Un courrier du 13/10/2015 de la Région Martinique semble indiquer la réalité de la créance. Pour la Guadeloupe, nous n'avons pas d'autres documents fournis que le courrier d'envoi de la convention à la FFA par la Région Guadeloupe en 12/2013. La FFA ne souhaite pas provisionner selon DAF* » et sa note de synthèse, que « *Aucune provision n'est passée. Les CR outremer représentent une créance de 500 K€. Le CR de la Martinique a donné un accord de principe pour la subvention (courrier 13/10/2015). Nous n'avons pas de confirmation du règlement des créances pour la Guadeloupe et la Guyane. La Guadeloupe a versé seulement 20 K€ sur 2016. Une provision serait à envisager pour la Guadeloupe pour le solde* ». Il conclut : « *La créance sur le CR de la Guadeloupe n'est pas provisionnée. Le DAF ne souhaite pas provisionner. Une provision de 50 % semblerait raisonnable (115 K€). Nous sommes juste au-dessus du seuil de signification (110 K€) mais compte tenu du montant de la perte de l'exercice cette provision supplémentaire ne changerait pas significativement l'image du bilan. Pas de réserves sur l'exercice mais on surveillera le dénouement sur 2016* ».
- *Sur l'exercice clos au 31 décembre 2016
82. Les produits de subventions et les autres créances se sont élevées respectivement à 4,692 millions d'euros et à 2,544 millions d'euros au 31 décembre 2016, dont 105 000 euros et 385 000 euros liés au plan « *Antilles-Guyane* ».
83. Les produits de subventions liés au plan « *Antilles -Guyane* » enregistrés dans les comptes provenaient du ministère de l'Outre-Mer à hauteur de 15 000 euros, des conseils régionaux de Guadeloupe, de Martinique et de Guyane à hauteur pour chacun de 30 000 euros, mais aucun règlement n'a été enregistré.
84. Les créances liées au plan « *Antilles- Guyane* » se sont élevées à 15 000 euros pour le ministère de l'Outre-Mer, 260 000 euros pour le conseil régional de Guadeloupe, dont 200 000 euros de créances antérieures à 2015, à 30 000 euros pour le conseil régional de Martinique et à 80 000 euros pour le conseil régional de Guyane, dont 50 000 euros d'une créance de 2015.
85. Le dossier d'audit de M. Chaillou documente les éléments comptables de la FFA et le tableau de suivi des subventions publiques par la FFA, qui comprend, pour le ministère de l'Outre-Mer et les conseils régionaux de Guadeloupe, Guyane et Martinique, les montants attendus, règlements intervenus et soldes à recevoir et un rapprochement desdits montants attendus avec les soldes des écritures enregistrées.
86. La feuille de travail de M. Chaillou mentionne que « *Le CR de la Guadeloupe doit à la FFA 260 K€ provisionné à hauteur de 50 K€. Le CR de Guyane a réglé son solde de 2014 en 2016 soit 40 000 €. Il reste à devoir une somme de 80 000 € pour 2015 et 2016. Aucune provision sur le compte. (...) Le CR de la Martinique doit 30 K€ de 2016. Pas de provision constatée. Pour les CR, la créance de la FFA s'élève à 697 584 € [comprenant des CR métropolitains] avec une provision de 50 K€ et aucun versement sur 2017 à la date de notre contrôle. La créance de FFA sur les CR est en baisse par rapport à 2015 (...). La provision*

sur le seul CR de Guadeloupe semble suffisante au regard des règlements antérieurs opérés par les CR ».

87. Les mêmes éléments sont repris, de manière plus succincte, dans la note de synthèse établie par M. Chaillou.

*Sur l'exercice clos au 31 décembre 2017

88. Les produits de subventions et les autres créances s'élevaient respectivement à 5,931 millions d'euros et à 3,13 millions d'euros au 31 décembre 2017, comprenant respectivement 125 000 euros et 510 000 euros liés au plan « Antilles -Guyane ».
89. S'agissant des produits de subventions liés au plan « Antilles -Guyane » enregistrés dans les comptes, ils provenaient du ministère de l'Outre-Mer à hauteur de 15 000 euros, du Conseil Régional de Guadeloupe à hauteur de 50 000 euros et des conseils régionaux de Martinique et de Guyane pour, chacun, 30 000 euros. Au 31 décembre 2017, aucun règlement n'avait été effectué.
90. Concernant les créances liées au plan « Antilles -Guyane » enregistrées dans les comptes, elles s'établissaient, au 31 décembre 2015, à 30 000 euros pour le ministère de l'Outre-Mer, dont 15 000 euros datant de 2016, à 310 000 euros vis-à-vis pour le conseil régional de Guadeloupe, dont 230 000 euros liées à des créances antérieures à 2016, à 60 000 euros pour le conseil régional de Martinique et à 110 000 euros pour le conseil régional de Guyane, dont 50 000 euros d'une créance antérieure à 2016.
91. Le dossier d'audit de M. Chaillou documente les éléments comptables de la FFA ainsi que le tableau de suivi, par la FFA, des subventions publiques, qui comprend, pour le ministère de l'Outre-Mer et les conseils régionaux de Guadeloupe, Guyane et Martinique, les montants accordés et un rapprochement desdits montants avec les soldes des écritures enregistrées.
92. Sur l'audit des produits de subventions et créances rattachées, M. Chaillou conclut dans sa feuille de travail : « *Le contrôle des subventions ne montre pas d'anomalies. Nous avons demandé une dizaine de conventions qui nous ont été fournies pour un total de 4 189 K€ et il n'y a pas eu de difficultés pour justifier les montants portés en compte. Pas de provision significative pour risque de non-paiement identifiée* ». Dans sa note de synthèse, il indique : « *Il reste 437 K€ de créances avec plus d'un an de retard de paiement dont 260 K€ pour la Guadeloupe (provisionné pour 50 K€) et 80 K€ pour la Guyane. Des conventions sont passées avec ces collectivités publiques qui devraient honorer leurs engagements. L'existence de ces conventions explique l'absence de provision complémentaire* ».

4.2 Argumentaire de M. Chaillou

93. Sans contester le fait qu'il n'avait pas été en possession des conventions, M. Chaillou fait valoir que, pour les subventions accordées par certaines collectivités d'outre-mer, la formalisation des conventions était parfois régularisée tardivement et que le paiement des subventions pouvait intervenir avec plusieurs années de retard. Il était même apparu que certains règlements soient émis sans régularisation de convention.
94. Il ajoute que le directeur financier de la FFA tenait à jour un tableau de suivi des subventions accordées à la FFA, sur lequel il s'est appuyé, en s'assurant de la concordance des créances inscrites en comptabilité, ainsi que du dénouement des versements à travers les opérations inscrites dans les grands-livres des comptes.

95. Ainsi, compte tenu de ses observations des pratiques antérieures et en l'absence d'historique révélant des écarts significatifs, il s'est appuyé sur son expérience du passé et sa connaissance des pratiques des différents conseils régionaux pour apprécier la réalité des créances comptabilisées. Il ajoute que la direction a produit des lettres d'affirmation aux termes desquelles elle confirme que les conséquences financières des accords conclus sont correctement reflétées et que les provisions nécessaires ont bien été passées.
96. Sur ce,
97. La commission des sanctions constate que les éléments collectés par M. Chaillou, essentiellement produits par l'entité auditee, ne permettent pas de vérifier la réalité, la valorisation et l'exigibilité des créances liées aux subventions du plan « *Antilles Guyane* », les subventions publiques constituant un poste significatif par nature.
98. A titre d'exemple, à l'occasion de l'audit des comptes clos au 31 décembre 2015, outre le fait que M. Chaillou admet lui-même que « *Le contrôle de l'antériorité des créances sur les CR montre 2 montants importants à risque. Le CR Martinique pour 180 K€ et le CR Guadeloupe pour 230 K€. Un courrier du 13/10/2015 de la Région Martinique semble indiquer la réalité de la créance* », il est relevé que le courrier du président du conseil régional de Martinique ne fait état que du soutien de ce dernier à l'occasion d'un vote à venir et indique expressément : « *Je ne manquerai pas de vous tenir informé de la décision* », sans qu'aucune suite ne soit documentée dans le dossier d'audit.
99. Aucune autre diligence d'audit n'est réalisée pour les comptes clos au 31 décembre 2016, à l'exception du constat du recul du montant cumulé des créances, alors que les montants restent largement supérieurs au seuil de signification et que celui de la créance vis-à-vis du conseil régional de Guadeloupe continue d'augmenter.
100. S'agissant des comptes clos le 31 décembre 2017, M. Chaillou conclut notamment que « *Des conventions sont passées avec ces collectivités publiques qui devraient honorer leurs engagements. L'existence de ces conventions explique l'absence de provision complémentaire* », alors même qu'il ne documente, dans son dossier, aucune des conventions liées au plan « *Antilles-Guyane* », ni même ne justifie en avoir demandé la production, alors qu'il lui appartenait de solliciter la production des conventions signées afin d'établir la réalité des subventions dues et des créances, puis d'évaluer le risque de non-recouvrement des créances douteuses.
101. A cet égard, l'appréciation toute personnelle de M. Chaillou liée à ses expériences passées en matière de formalisation des subventions accordées dans le cadre du plan Antilles-Guyane, dont il n'est pas fait état dans le dossier d'audit et qui n'est donc pas documentée, ne saurait se substituer à la collecte d'éléments probants.

5. Sur le chiffre d'affaires et les créances usagers rattachées liées au contrat Areva NP (exercice 2016)

5.1. Les constats

**Le partenariat avec la société Areva NP*

102. La société Areva NP (la société Areva), partenaire historique de la FFA, a signé avec elle, le 5 août 2016, un nouveau protocole qui préfigurait « *les termes et conditions* » d'un futur contrat de partenariat.

103. Ce protocole stipule que la société s'engage à verser à la FFA, en contrepartie des prestations et droits consentis par cette dernière, notamment une présence publicitaire sur certains événements sportifs, la somme de 300 000 euros, la moitié le 26 août 2016 et l'autre le 1er janvier 2017.

104. Deux factures de 150 000 euros ont été émises par la FFA à l'égard de la société Areva en septembre et décembre 2016.

105. Cependant, le protocole n'a pas été suivi de la signature d'un contrat de partenariat et, par courrier du 2 mars 2017 reçu par M. Chaillou dans le cadre d'une circularisation, la société Areva a rappelé que le contrat de partenariat n'avait pas été signé, que plusieurs prestations que la FFA devait réaliser au bénéfice de la société Areva au titre de ce contrat étaient devenues sans objet, certains événements ayant déjà eu lieu, et soutenu que le protocole était devenu obsolète.

*Les diligences d'audit réalisées

106. Au 31 décembre 2016, le chiffre d'affaires et les créances usagers rattachées s'élevaient à 6,917 millions d'euros et 2,85 millions d'euros dont respectivement 300 000 et 360 000 euros liés à des prestations facturées par la FFA à la société Areva sur la base du protocole d'accord ci-dessus mentionné.

107. Concernant les prestations visées par le protocole, le dossier d'audit de M. Chaillou documente :

- le protocole d'accord du projet de partenariat entre la FFA et la société Areva NP conclu le 5 août 2016 ;
- un tableau de suivi de la facturation et des règlements des partenaires de la FFA au titre de 2016 faisant état d'une créance de 300 000 euros auprès de la société Areva NP, assortie de la mention : « *OK non réglé* » ;
- le courrier du 2 mars 2017 susmentionné ;
- les grands livres des comptes clients de la FFA au titre des exercices 2016 et 2017, édités le 9 mars 2017, mentionnant deux factures émises par la FFA d'un solde de 150 000 euros chacune, les 14 septembre et 31 décembre 2016, en lien avec le projet de partenariat, non réglées au 9 mars 2017.

108. S'agissant des créances usagers, M. Chaillou a conclu, dans sa feuille de travail : « *La créance avec AREVA semble douteuse puisque la réponse fournie parle d'une révision du protocole signée. Cependant le DAF nous avait confirmé que cette créance devait être payée, il y a une négociation en cours. (...) On peut noter que Areva n'a pas réglé sa facture pour un montant de 360 000 € mais une relance a été faite et le paiement devrait se faire dans le courant du mois de mars 2017* ». Les mêmes éléments sont repris dans la note de synthèse, M. Chaillou ajoutant : « *A suivre en N+1* ».

109. Au 31 décembre 2016, la créance de la FFA sur la société Areva, d'un solde de 300 000 euros, n'était pas dépréciée. Non réglée le 29 mars 2018, elle était dépréciée à hauteur de 150 000 euros au 31 décembre 2017.

5.2. L'argumentaire de M. Chaillou

110. M. Chaillou fait valoir que le protocole signé le 5 août 2016, qui prévoyait la signature d'un contrat dans les meilleurs délais, énonçait également : « *Néanmoins les différentes stipulations objets du présent accord emportent force obligatoire entre les parties telles que résultat de leur volonté au sens de l'article 1134 du Code Civil* ».

111. Ainsi, dès lors que le protocole prévoyait le paiement de deux fois 150 000 euros, à des dates précises, et que la direction de la FFA se disait certaine d'obtenir la régularisation de la convention et le règlement de sommes prévues, il avait pu accepter la comptabilisation au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016, des produits facturés conformément aux engagements contractuels et ce d'autant qu'il avait validé ce point auprès de la direction de la FFA.

112. Sur ce,

113. Il ressort des éléments du dossier que le protocole, signé le 5 août 2016, dont il se prévaut, ne pouvait en aucun cas être regardé par M. Chaillou comme justifiant les écritures comptables s'y rapportant puisqu'il ressort de sa seule lecture que celui-ci devait être suivi « *dans les meilleurs délais* » d'un contrat engageant les parties et qu'il stipulait que « *la société s'engage à verser à la FFA, en contrepartie des prestations et droits définis ci-dessus, 150 000 euros le 01/09/2016 et 150 000 euros le 15/01/2017* », l'accord portant sur la période s'étendant du 1^{er} août 2016 au 31 décembre 2017.

114. Or, aucun élément du dossier d'audit de M. Chaillou ne documente la signature d'un contrat plusieurs mois après la signature du protocole, pas plus que la réalisation des prestations qui auraient dû être réalisées par la FFA et qu'à l'inverse, il résulte de ce dossier d'audit que la réponse de la société Areva à la circularisation qu'il avait opérée jette le doute sur ce point, d'autant que M. Chaillou avait justement qualifiée de douteuse cette créance dans sa feuille de travail.

115. Ces éléments doivent être mis en regard de l'absence de règlement des factures, dont l'une avait été émise six mois auparavant.

116. Dès lors, M. Chaillou ne pouvait s'en tenir aux seules déclarations orales de la direction de FFA, sans exercer son esprit critique, et collecter des éléments probants, notamment quant à la réalité des prestations facturées, ce d'autant qu'il indiquait dans sa note de synthèse qu'« *une relance a été faite et le paiement devrait se faire dans le courant du mois de mars 2017* » et qu'il a signé son rapport de certification des comptes le 30 mars 2017, sans que le règlement ait eu lieu, ce dont il n'a tiré aucune conséquence.

117. Ainsi, M. Chaillou n'avait pas collecté les éléments nécessaires afin de réduire le risque d'audit à un niveau lui permettant d'obtenir l'assurance recherchée.

6. Conséquences de ces éléments au regard de l'application des normes d'exercice professionnel 700, 330 et 230

118. M. Chaillou soutient que, s'il avait suivi un avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, il aurait pu fixer le seuil de signification entre 450 et 480 000 euros sur les trois exercices considérés, de sorte que l'ensemble des anomalies relevées auraient été en-deçà de ce seuil et que, au-delà des éléments qu'il a développés poste par poste, les subventions relevant du plan Antilles-Guyane n'étaient pas significatives et la créance sur la société Areva NP était récente.

119. Bien que M. Chaillou ne produise pas la doctrine de la CNCC applicable à l'époque des faits puisque l'avis communiqué aux débats est daté de juillet 2021, il résulte du paragraphe 17 de la norme d'exercice professionnel 230 que « *sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie les critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le ou les seuils de signification* ».

120. En l'espèce, il résulte des dossiers d'audit des exercices clos aux 31 décembre 2015, 2016 et 2017 que celui-ci a documenté les critères sur lesquels il s'est appuyé pour déterminer le

seuil de signification et qu'il a même, pour l'exercice clos le 31 décembre 2016, fait varier, au cours de sa mission, ledit seuil.

121. Ainsi, le moyen tiré de la fixation d'un seuil de signification trop faible est inopérant.
122. Il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes peut certifier que les comptes d'une entité sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle seulement si l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que les ceux-ci, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.
123. Aux termes de l'article L. 123-12 du code de commerce, les comptes annuels comportent le bilan, le compte de résultat et une annexe. L'annexe doit, selon l'article L. 123-14 du même code, comporter toutes les informations d'importance significative sur la situation financière patrimoniale et sur le résultat de l'entreprise.
124. Il en résulte que la certification des comptes couvre l'annexe, au même titre que le bilan ou le compte de résultat, de sorte que toute anomalie constatée dans l'annexe doit emporter, pour le commissaire aux comptes, les mêmes conséquences qu'une anomalie constatée dans le bilan ou le compte de résultat.
125. En l'espèce, il ressort des développements qui précèdent que M. Chaillou n'avait pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur plusieurs postes comptables très significatifs et sur le contenu de l'annexe à l'occasion de la certification des comptes clos aux 31 décembre 2015, 2016 et 2017, et qu'il n'avait pas consigné dans son dossier les éléments permettant d'étayer et de comprendre ses conclusions sur les problématiques soulevées.
126. Dès lors, le grief est caractérisé en tous ses éléments.

Sur les sanctions

127. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 applicable à la certification des comptes 2015, 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. 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.
128. Ces dispositions ont été reprises à l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction applicable à la certification des comptes 2016 et 2017, en vigueur à compter du 17 juin 2016, issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code et prévoyant, en sus des sanctions précédentes, 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. La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce et 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 peuvent également être ordonnée. Depuis le 1^{er} janvier 2024, la sanction d'interdiction d'exercer la

fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, a été remplacée par l'interdiction d'exercer tout ou partie des missions de commissaires aux comptes ou d'en accepter de nouvelles pour une durée n'excédant pas trois ans.

129. L'article L. 821-83 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 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 ».

130. 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.

131. Les faits reprochés à M. Chaillou sont graves en ce qu'ils révèlent des faiblesses conséquentes dans l'audit des comptes de la FFA, association reconnue d'utilité publique percevant d'importantes subventions publiques et qu'il émet des conclusions peu documentées, qu'ils ont été commis au cours de trois exercices successifs et que les manquements notifiés sont de nature à porter atteinte à la confiance qui doit s'attacher aux travaux du commissaire aux comptes.

132. M. Chaillou a justifié que le revenu fiscal de son foyer était de l'ordre de [...] euros et a estimé son patrimoine à environ [...] euros.

133. Ces éléments justifient qu'une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'un an, intégralement assortie du sursis, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 25 000 euros soient prononcées à l'encontre de M. Chaillou.

134. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Chaillou. Une copie de la décision sera adressée au procureur général près la Cour des comptes, à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la CRCC de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Chaillou étant inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

REJETTE l'exception de nullité soulevée.

DIT la procédure régulière.

DIT que M. Chaillou a commis une faute disciplinaire au sens de R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-431 du 25 mars 2007, en vigueur du 27 mars 2007 au 1^{er} janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code, en ayant manqué à ses obligations professionnelles, dans le cadre de sa mission de certification des comptes de la Fédération Française d'Athlétisme, en certifiant que les comptes des exercices clos les 31 décembre 2015, 31 décembre 2016 et 31 décembre 2017, 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'était pas en mesure de le faire, car il n'avait pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les postes comptables provisions pour risques URSSAF et les produits de subventions d'exploitation du plan « Antilles-Guyane » pour les trois exercices poursuivis et sur le poste comptable chiffre d'affaires lié au partenariat avec la société Areva NP et les créances rattachées pour l'exercice 2016. Il n'avait ainsi pas obtenu l'assurance élevée que les comptes des exercices clos les 31 décembre 2015, 31 décembre 2016 et 31 décembre 2017 de la Fédération Française d'Athlétisme, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, et ce, en violation des dispositions des articles L. 823-9, L. 821-13, A. 823-26, A. 823-8 et A. 823-4 du code de commerce, dans leur rédaction applicable à l'époque des faits.

PRONONCE à l'encontre de M. Chaillou une sanction d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de douze mois.

DIT que cette sanction sera intégralement assortie du sursis.

PRONONCE à l'encontre de M. Chaillou une sanction pécuniaire de 25 000 euros.

DIT qu'en application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A et à M. Chaillou. Une copie de la décision sera adressée à Madame la procureure générale près la Cour des comptes, à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la chambre régionale des commissaires aux comptes de Paris et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables,

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.

Fait à Paris-La Défense, le 6 novembre 2025

La secrétaire

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.