R é p u b l i q u e F r a n ç a i s e

Commission des sanctions
de la Haute autorité de l'audit

Décision de la Commission des sanctions

N° FR 2023-50 S

Décision du 19 juin 2025

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

Mme Daubigney, présidente,
M. Mercier,
M. Catherine,
Mme François, membres,

assistée de Mme Marclino, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 6 mai 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. Luc-René Chamouleau, […],
Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant, assisté de Me Delhomme, avocat

La société Synthèse Révision Expertise Comptable, […],
Comparante, représentée par M. Luc-René Chamouleau, président-directeur général, assistée de Me Delhomme, avocat

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 la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes sont poursuivies de plein droit devant la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.

Après avoir entendu :

- Me Delhomme 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 ;

- Me Delhomme, en ses observations ;
- M. Chamouleau, qui a eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 19 juin 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. Chamouleau est inscrit depuis 1993 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) d'Aix-Bastia, sous le numéro 6000983. Il est également inscrit en tant qu'expert-comptable et expert de justice près la Cour d'appel d'Aix-en-Provence. Il exerce l'activité de commissaire aux comptes au sein de la société Synthèse Révision Expertise Comptable (Syrec), dont il président-directeur général, et détient 99,9% du capital. Il est le commissaire aux comptes signataire de l'ensemble des mandats qu'elle détient.

2. La société Syrec est inscrite depuis 1985 en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC d'Aix-Bastia sous le numéro 6090026. En 2022, elle était titulaire de 199 mandats non EIP, représentant […] d'honoraires. En 2021, son chiffre d'affaires s'élevait à […] euros.

3. La société Astree Audit Stratégie Evaluation Expertise (Astree) a été inscrite de 1997 au 11 juin 2021 en tant que commissaire aux comptes. Par un traité de fusion du 15 avril 2019, elle a fait l'objet d'une opération de fusion-absorption par la société Syrec, entraînant sa dissolution.

4. Le 23 octobre 2017, le rapporteur général du Haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) a, au visa de la saisine du procureur général d'Aix-en-Provence du 12 juillet 2017, ouvert une enquête visant les sociétés Syrec et Astree ainsi que M. Chamouleau, portant sur le respect de leurs obligations légales et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes au vu du rapport de contrôle réalisé au titre du programme 2013.

5. Le 11 février 2019, la présidente du H3C a saisi le rapporteur général du H3C des faits constatés dans le rapport définitif de contrôle, au titre du programme 2017, du cabinet Syrec-Astree, composé de la société Syrec et des structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites, titulaires de mandats et partageant des procédures communes avec celle-ci.

6. Le 22 février 2019, le rapporteur général du H3C a, au vu de la saisine du 11 février 2019, ouvert une enquête sur les faits qu'elle comprenait et, par acte du même jour, a joint les deux enquêtes.

7. Le 4 décembre 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels a décidé d'engager une procédure de sanction à l'encontre de la société Syrec et de M. Chamouleau et a arrêté les griefs suivants :

> « *d'avoir manqué, dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes consolidés de la société CATERING INTERNATIONAL & SERVICES SA au titre de l'exercice 2016, et des comptes annuels et consolidés 2012 et 2016 de la société PROMOREAL SAS, à leurs 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, et de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice, alors que, selon leurs dossiers d'audit, ils n'avaient manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur des postes comptables très significatifs :

- s'agissant des comptes consolidés 2016 de la société CATERING INTERNATIONAL & SERVICES SA, la société SYNTHESE REVISION EXPERTISE COMPTABLE SA et M. CHAMOULEAU n'ont pas collecté d'éléments suffisants et appropriés leur permettant de fonder leurs conclusions sur les comptes des filiales importantes, à savoir la société de droit algérien CIEPTAL CATERING INTERNATIONAL OFF-SHORE et la société de droit brésilien CIS BRASIL, représentant, au total, 52 % du chiffre d'affaires consolidé. En outre, ils n'ont pas documenté leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes, en charge, notamment, de la revue de l'audit des comptes de filiales, représentant au total 46 % du chiffre d'affaires consolidé, dont la société CIS BRASIL ;

- s'agissant des comptes annuels et consolidés 2012 et 2016 de la société PROMOREAL SAS, la société SYNTHESE REVISION EXPERTISE COMPTABLE SA et M. CHAMOULEAU n'ont pas documenté leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes de PROMOREAL SAS, DELOITTE & ASSOCIES SAS, qui était en charge :

• au titre de la certification des comptes annuels de PROMOREAL SAS, de l'audit des postes comptables significatifs suivants : "autres achats et charges externes", "salaires et charges sociales", "dettes fournisseurs", "dettes fiscales et sociales",

• au titre de la certification des comptes consolidés de PROMOREAL SAS, conjointement avec la société SYNTHESE REVISION EXPERTISE COMPTABLE SA, de (i) l'audit des comptes de PROGEREAL SAS et FINAREAL SAS, filiales importantes de PROMOREAL SAS, (ii) la revue des comptes des sociétés civiles immobilières du groupe PROMOREAL, et (iii) l'audit des retraitements de consolidation.

La société SYNTHESE REVISION EXPERTISE COMPTABLE SA et à M. CHAMOULEAU n'avaient donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives et auraient donc dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier.

Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles suivants du code de commerce : L. 823-9, - L. 821-13, - L. 823-15, A. 823-26 (NEP 700, §11, §14 et 17 dans la rédaction applicable avant le 5 juin 2017 pour les faits antérieurs à cette date ou §8, §11 et §14 dans la rédaction applicable au 5 juin 2017 pour les faits postérieurs à cette date), A. 823-8 (NEP 330, §25 et §26), A. 823-3 (NEP 100, §12), A.823-2-1 (NEP 600, §28 à §30) (pour les comptes consolidés de la société PROMOREAL SAS pour les exercices 2012 et 2016 et de la société CATERING INTERNATIONAL & SERVICES SA pour l'exercice 2016), A. 823-4 (NEP 230 §4).

Ces violations 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. 822-8 du code de commerce dans sa rédaction antérieure alors applicable ».

8. Le 20 décembre 2023, le rapporteur général du H3C a adressé la notification de griefs à M. Chamouleau et à la société Syrec, les informant de la mise à leur disposition du dossier de la procédure.

9. Le même jour, le rapport d'enquête, les notifications de griefs et le dossier de la procédure ont été adressés au président de la formation restreinte du H3C.

10. Par lettres recommandées avec accusé de réception, M. Chamouleau et la société Syrec ont été invités à comparaître le 6 mai 2025 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Cette convocation mentionne la composition de la commission, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil de leur choix, ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la commission des sanctions au plus tard huit jours avant la séance.

11. Avisé par courrier du 4 février 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 d'Aix-Bastia n'a pas fait usage de ce droit.

12. Lors de la séance du 6 mai 2025, la présidente de la commission des sanctions a informé les mis en cause de leur droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui leur seraient posées ou de garder le silence.

13. Au cours de cette séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soient prononcées à l'encontre de :

- M. Chamouleau : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 50 000 euros ;

- la société Syrec : une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée d'une année assortie du sursis ainsi qu'une sanction pécuniaire de 100 000 euros.

Motifs de la décision

Sur le moyen de procédure

1. <u>Sur la qualification de faux de la décision de jonction des enquêtes</u>

14. M. Chamouleau et la société Syrec font valoir que la décision de jonction des enquêtes n° 2017-133 et n° 2019/009 sous un numéro unique 2017-133 ne peut avoir été établie par le rapporteur général le 22 février 2019 comme il est indiqué sur ce document.

15. Selon eux, ce constat est avéré par le fait qu'un courrier émanant du rapporteur général daté du 16 mai 2022, formulant des demandes de documents auprès de la société Syrec, mentionne uniquement les enquêtes distinctes n° 2017-133 et n° 2019/009 et est accompagné des deux seules décisions d'ouverture d'enquête et qu'un courrier du rapporteur général du 9 juin 2022 prenant acte des pièces communiquées fait référence aux mêmes actes, tout comme plusieurs courriels de l'enquêteur du 2 juin 2023, de sorte que jusqu'au 5 juin 2023 inclus, aucun élément du dossier d'enquête ne vient confirmer l'existence éventuelle d'une décision de jonction d'enquête préalable dont il n'est jamais fait mention. Ils ajoutent que ce n'est qu'à partir d'un courriel du 9 juin 2023, dont l'objet est une convocation à audition de M. Chamouleau, qu'il est fait référence à la décision de jonction

d'enquête ainsi qu'à l'ordre de mission de l'enquêteur, qui fait lui-même référence à cette jonction.

16. Ils font également valoir que la décision portant jonction d'enquêtes et la décision d'enquête, signées le même jour par le rapporteur général ont été établies sur deux papiers à en-tête différents, l'un comportant la mention « *Document confidentiel – diffusion autorisée aux seules personnes habilitées, sous la responsabilité du premier destinataire* » qui ne figure pas sur l'autre et que le papier à en-tête de la décision portant jonction d'enquêtes n'était pas encore utilisé courant 2020, soit plus d'un an après sa date prétendue, et qu'au contraire il apparaît n'avoir été utilisé avec la mention complémentaire présentée sous cette forme qu'à partir de 2022.

17. Ils relèvent que l'argument opposé par le rapporteur général selon lequel « *la décision de jonction d'enquêtes est un acte de simple administration qui n'emporte aucun effet juridique* » ne peut être retenu puisqu'il résulte au contraire des éléments ci-dessus évoqués que cet acte revêtait à ses yeux une importance particulière et constituait même une difficulté rédhibitoire qu'il lui apparaissait nécessaire de « *régulariser* », fût-ce au prix de « *contorsions juridiques* ».

18. Ils ajoutent que le caractère manifestement faux et antidaté de la décision portant jonction d'enquêtes a une incidence évidente sur la régularité des ordres de mission des enquêteurs, qui ont été établis le 17 mars 2022.

19. Ainsi, alors qu'un des enquêteurs ne fait jamais état, avant le 9 juin 2023, de la décision de jonction d'enquête et qu'il cite au contraire, jusqu'à cette date, systématiquement les deux numéros d'enquête initiaux, son ordre de mission, comme celui de sa collègue, visent uniquement « *la décision portant jonction d'enquête n° 2017-133* ». L'existence de la jonction d'enquête, de la décision par laquelle elle aurait été prise et des ordres de mission des enquêteurs apparaissent simultanément et tardivement seulement le 9 juin 2023, soit plus de 4 ans après la date de la prétendue jonction et plus de 14 mois après la date des ordres de mission.

20. M. Chamouleau et la société Syrec soulignent que le caractère antidaté de la jonction des enquêtes emporte un effet juridique qui est le caractère irrégulier, au titre de l'article R. 824-2 III du code de commerce, de la désignation des enquêteurs du 17 mars 2022 visant M. Brasseur et Mme Brille ainsi que celle du 17 juillet 2023 visant MM. Delmas et Mourre, toutes prises au visa de la décision de jonction d'enquête pourtant censée « *n'emporte*[r] *aucun effet juridique* ».

21. Ils font également valoir que l'ordre de mission dont M. Brasseur a fait état seulement le 9 juin 2023 n'avait jamais été communiqué auparavant par ses soins, malgré ses interventions antérieures auprès des commissaires aux comptes concernés, ce qui constitue une irrégularité manifeste, contraire aux prescriptions de l'article R.824-3, alinéa 3, du code de commerce alors applicable selon lesquelles l'enquêteur « *présente l'ordre de mission à toute personne auprès de qui il effectue un acte d'enquête* ».

22. Ils en déduisent que, compte tenu de l'existence de tels documents manifestement faux et antidatés, forgés pour « *couvrir* » une irrégularité manifeste qui contrevient aux principes mêmes de la loyauté de l'enquête et dont les conséquences caractérisent, au surplus, une infraction formelle aux règles spécialement applicables à la procédure d'enquête du H3C, la commission des sanctions ne pourra qu'invalider l'ensemble de la procédure d'enquête et la notification de griefs subséquentes.

23. La rapporteure générale soutient, pour sa part, que la date figurant sur la décision de jonction ne peut être considérée comme faussement datée même si elle comporte une erreur, celle-ci étant de nature uniquement matérielle. Elle ajoute que cette erreur matérielle est sans incidence sur la validité de l'acte en cause.

24. S'agissant des ordres de mission, la rapporteuse générale soutient qu'aucune erreur matérielle n'est démontrée quant à la date. Elle précise qu'à supposer que ceux-ci comportent une date erronée, leur présentation n'est pas exigée à peine de nullité.

25. Sur ce,

26. Des déclarations de la rapporteure générale au cours des débats, il résulte que l'acte de jonction des enquêtes n° 2017-133 et n° 2019/009 sous le numéro unique 2017-133 n'a pas été établi le 22 février 2019 mais plus tard.

27. Faute d'avoir introduit une instance afin de faire reconnaître, par le juge judiciaire, la fausseté de ce document, la commission des sanctions retiendra que ce n'est que par une erreur purement matérielle - aussi regrettable fût-elle - que l'acte de jonction ne supporte pas la date exacte de sa création, cette erreur de date n'étant pas remise en cause par la rapporteure générale.

28. Par ailleurs, l'acte par lequel le rapporteur général décide de joindre deux enquêtes, régulièrement ouvertes, n'est pas un acte qui fait grief aux mis en cause puisqu'il est sans emport sur les manquements objets de l'enquête. Ils ne peuvent, en conséquence, en demander la nullité.

29. S'agissant des ordres de mission délivrés à M. Brasseur et à Mme Brille, ceux-ci sont datés du 17 mars 2022 et visent la décision de jonction des deux enquêtes. M. Chamouleau et la société Syrec ne produisent aucun élément permettant de constater le caractère antidaté de ces documents.

30. Il doit, au surplus, être relevé que les demandes de documents qui leur ont été adressées aux mois de mai et juin 2022 émanent du rapporteur général et que les actes par lesquels les enquêteurs ont échangé avec M. Chamouleau et la société Syrec sont les convocations à audition datant du 9 juin 2023, qui mentionnent toutes deux la décision de jonction d'enquête et auxquelles sont joints les ordres de mission des enquêteurs.

31. L'exception de nullité sera en conséquence rejetée.

2. <u>Sur la déloyauté de la présentation de l'enquête au collège du H3C</u>

32. M. Chamouleau et la société Syrec soutiennent que les arguments soutenus dans leurs observations formulées sur le pré-rapport d'enquête n'ont pas été présentés de manière loyale par le rapporteur général dans son rapport d'enquête.

33. Ils relèvent que le rapporteur général ne leur a pas accordé un délai de plus de 30 jours pour présenter leurs observations qui, par ailleurs, n'ont pas été directement transmises à la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels. Ainsi, le rapport d'enquête ne fait pas référence à l'existence de ces irrégularités relatives à la désignation des enquêteurs et au défaut de respect des règles procédurales.

34. Ils soulignent que le rapport d'enquête a porté un éclairage tronqué et orienté sur la réalité des faits, en soulignant dans le corps du texte du rapport d'enquête « *une absence d'amélioration* » entre les contrôles périodiques réalisés en 2015 et en 2018 relative à un seul point alors qu'il réservait aux seules notes infrapaginales la mention positive selon

laquelle, pour huit autres points, « *ces recommandations* [du rapport de 2015] *ont fait l'objet d'améliorations suite au contrôle périodique* ».

35. La rapporteure générale fait valoir que le mis en cause se borne à alléguer une présentation tronquée de ses observations, alors même que celles-ci sont dûment cotées dans le dossier, ce qui atteste qu'elles ont été prises en compte et qu'un délai lui a été accordé pour formuler des observations complémentaires au pré-rapport.

36. Sur ce,

37. Il résulte des éléments du dossier que le pré-rapport d'enquête a été adressé à M. Chamouleau et à la société Syrec le 23 octobre 2023, auquel ils ont répondu par des observations déposées le 22 novembre 2023, la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels s'étant réunie le 4 décembre suivant au vu du dossier de la procédure.

38. La commission des sanctions observe que, contrairement à ce que soutiennent M. Chamouleau et la société Syrec, le rapport d'enquête, transmis à la formation du collège statuant sur les cas individuels, fait état des différents arguments de procédure et de fond qu'ils ont soumis au rapporteur général.

39. Le fait que, dans son rapport d'enquête, le rapporteur général mentionne des éléments dans des notes en bas de page ne peut être retenu comme constituant un acte déloyal causant une atteinte irrémédiable aux droits de la défense puisque ce rapport est transmis à la formation du collège du H3C statuant sur les cas individuels dont les membres ont disposé d'une information complète des éléments recueillis au cours de l'enquête, que ce soit à travers le corps du texte ou les notes de bas de page. Il appartiendra, par ailleurs, à la commission des sanctions, statuant au fond, d'apprécier la portée desdits éléments.

40. Cette exception de nullité sera en conséquence écartée.

3. <u>Sur le délai d'instruction raisonnable</u>

41. M. Chamouleau et la société Syrec relèvent qu'aucun acte de procédure n'a été réalisé entre la décision d'ouverture de la première enquête le 23 octobre 2017 et la décision d'ouverture de la seconde enquête le 22 février 2019 ; qu'aucun acte de procédure n'a été réalisé entre le 22 février 2019 et les deux ordres de mission du 17 mars 2022 ; et qu'aucun acte de procédure n'a été réalisé entre le 17 mars 2022 et le courrier de demande de documents du 16 mai 2022 par lequel les commissaires aux comptes ont été informés pour la première fois de l'ouverture des deux enquêtes.

42. Ils soulignent que ce défaut de toute diligence réalisée dans le cadre de l'enquête pendant près de cinq ans caractérise un dépassement du délai d'instruction raisonnable, susceptible de justifier une condamnation par la Cour européenne des droits de l'homme pour violation de l'article 6 paragraphe 1 de la Convention des droits de l'homme et des libertés fondamentales, et que le retard mis à procéder aux investigations conduit à constater que la décision d'ouverture d'enquête initiale a eu pour seule fin d'interrompre le délai de prescription, sans aucune volonté réelle de diligenter la moindre investigation, et de rendre ainsi quasi-imprescriptible un manquement éventuel sans pour autant rechercher à le qualifier, voire à simplement en prendre acte.

43. Sur ce,

44. S'il est vrai que la durée excessive d'obtention d'une décision peut être à l'origine, pour la personne poursuivie, d'un préjudice moral résultant du sentiment d'incertitude et d'anxiété

anormalement prolongé qu'elle subit dans l'attente de voir sa situation appréciée, aucun texte ne sanctionne par la nullité une durée qui pourrait être considérée comme excessive et, par conséquent, ne saurait entraîner la nullité de la procédure, étant précisé qu'en l'espèce, les faits reprochés à M. Chamouleau et à la société Syrec ne sont pas prescrits.

45. Cette exception de nullité sera en conséquence écartée.

4. Sur le non-respect du droit au silence

46. M. Chamouleau et la société Syrec font valoir que la mise en oeuvre de la procédure d'enquête devant la H2A et, auparavant devant le H3C, se doit de respecter les garanties procédurales et processuelles de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (la Convention) ainsi que celles des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la Charte), puisque le droit au silence a été consacré par la Cour européenne des droits de l'Homme et par la Cour de justice de l'Union européenne, non seulement dans la phase juridictionnelle de la procédure mais également dès la phase de l'enquête administrative.

47. Ils relèvent qu'en l'espèce, ni dans les premières demandes du rapporteur général le 16 mai 2022, ni lors de la communication d'un questionnaire à renseigner le 2 juin 2023, ni lors des différents échanges préalables à la convocation du 9 juin 2023 à une audition devant les enquêteurs du H3C, ni encore en préambule de cette audition qui s'est tenue le 25 juillet 2023, M. Chamouleau en son nom propre et comme représentant de la société Syrec n'a jamais été informé de son droit fondamental à garder le silence et que cette lacune est d'autant plus grave qu'ils n'étaient à l'époque assistés par aucun conseil.

48. Ils soulignent, en outre, qu'au moment où leur communication a été sollicitée, soit le 16 mai 2022, plusieurs des éléments sollicités dataient de plus de 8 ans et auraient pu ne plus être conservés par le cabinet Syrec, qui n'avait à cette date aucune connaissance de quelque suite que ce soit qui aurait été donnée aux observations formulées lors des contrôles d'activité.

49. La société Syrec avait légitimement la possibilité, à l'issue de ce délai de six ans, de ne pas conserver ses dossiers de travail relatifs à la certification des comptes annuels et consolidés 2012 de Promoreal au-delà de l'année 2020.

50. Il était donc tout à fait envisageable que ces dossiers n'aient pas pu être produits lorsqu'ils furent sollicités par le rapporteur général seulement en 2022, et ce cas de figure ne pouvait pas être passé sous silence et constitue un acte de déloyauté de la procédure. Il en résulte qu'en l'absence – possible et légitime – de ces documents obtenus en contravention du droit fondamental des commissaires aux comptes à ne pas s'auto-incriminer, « *la procédure pouvait aboutir à un résultat différent* ».

51. Sur ce,

52. 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.

53. 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.

54. 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. De plus, dans l'interprétation des droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte, la Cour doit tenir compte des droits correspondants garantis par l'article 6 de la Convention, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, en tant que seuil de protection minimale (arrêt du 2 février 2021, Consob C-481/19, point 37) et que, s'agissant du point de savoir sous quelles conditions le droit au silence doit être respecté dans le cadre de procédures de constatation d'infractions administratives, ce droit a vocation à s'appliquer dans le contexte de procédures susceptibles d'aboutir à l'infliction de sanctions administratives revêtant un caractère pénal (arrêt du 20 mars 2018, Garlsson Real Estate e.a., C-537/16, point 28).

55. 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).

56. Devant le H3C, comme devant désormais la H2A, d'une part, le rapporteur général est saisi, par application de l'article L. 821-73 du code de commerce, de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction au sujet duquel il procède à une enquête. Il s'en déduit que l'enquête menée par le rapporteur général 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.

57. D'autre part, seul le rapporteur général ou 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, de sorte que les droits garantis par l'article 47, deuxième alinéa, et l'article 48 de la Charte et, ainsi, par l'article 6 de la Convention doivent trouver application devant lui.

58. Il s'en déduit que sur le seul fondement invoqué de l'article 47, deuxième alinéa, et de l'article 48 de la Charte et, ainsi, de l'article 6 de la Convention ou encore sur le fondement de l'article 9 de la Déclaration de 1789, le commissaire aux comptes faisant l'objet de poursuites disciplinaires ne peut pas être entendu par le rapporteur général procédant à une enquête sur des manquements susceptibles de lui être reprochés sans avoir été préalablement informé du droit qu'il a de se taire.

59. En l'espèce, la formation statuant sur les cas individuels du H3C a, par décision du 4 décembre 2023, 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. Chamouleau et à la société Syrec, ainsi que leur comparution devant la commission des sanctions.

60. M. Chamouleau, à titre personnel et en qualité de représentant légal de la société Syrec, a été entendu par les enquêteurs le 25 juillet 2023 après avoir été destinataire d'une convocation le 9 juin 2023 lui notifiant la faculté de se faire assister d'un conseil et à laquelle étaient joints la décision d'enquête prise par le rapporteur général ainsi que l'ordre de

mission de l'enquêteur. Lors de ces auditions, M. Chamouleau a répondu aux questions qui lui étaient posées et a complété ces auditions d'une transmission ultérieure de pièces sans que lui soit notifié son droit de garder le silence. Ces auditions se sont ainsi déroulées en méconnaissance du respect des droits de la défense de M. Chamouleau.

61. Sur la demande tendant à voir annuler l'entière procédure, la Cour de justice, dans une affaire douanière, 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).

62. Par ailleurs, en droit interne, M. Chamouleau et la société Syrec ne soutiennent à l'appui de leur demande de nullité pas le moindre grief résultant de cette violation, de sorte que l'exception de nullité de la procédure, qui relève de la matière civile et non pénale, sera rejetée.

63. En tout état de cause, 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 reprochés à M. Chamouleau et la société Syrec sans se référer auxdites auditions.

Sur le bien-fondé des griefs

64. L'article L. 824-1, I, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016 devenu, depuis l'ordonnance 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* ».

65. 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 1er 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 passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8* ».

66. L'article L. 821-13, alinéa 1er, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 applicable à l'époque des faits, disposait : « *Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. 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* ». Cette rédaction a été complétée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, ajoutant, à la fin de la première phrase les termes : « *concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/ CEE et*

83/349/ CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/ CEE du Conseil, ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes adoptées selon les conditions fixées au troisième alinéa du présent article ». Depuis l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023, ces dispositions ont été transférées à l'article L. 821-11 du même code.

67. L'article L. 823-9, alinéa 1er, du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, devenu, depuis l'ordonnance 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* ».

68. L'article L. 821-15 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, reprise en substance par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, puis la loi n° 2016-1691 du 6 décembre 2016, et transféré par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 au 1er alinéa de l'article L. 821-62 du même code, dispose : « *Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel (…). Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission* ».

69. 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 de commerce, l'article A. 821-92 du même code, sous réserve du refus de certifier pour limitation devenu impossibilité de certifier, prévoit notamment que « *le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (…) Le commissaire aux comptes formule une 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* ».

70. 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 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 ».

71. L'article A. 823-3 du code de commerce (NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée depuis et devenu depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-65 du même code, prévoit notamment : « *10. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes. 11. Cette revue lui permet d'apprécier si : -les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes : -correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ; -ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ; -les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes. 12. Chaque commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes* ».

72. L'article A. 823-4 du code de commerce (NEP 230 relative à la documentation de l'audit des comptes), dans sa rédaction applicable depuis le 21 janvier 2009 et non modifiée depuis, et devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-66 du même code, dispose : « *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* ».

73. L'article A. 823-2-1 du code de commerce (NEP 600 relative aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés), dans sa rédaction applicable depuis le 4 août 2011 et non modifiée, depuis devenu, depuis l'arrêté du 28 décembre 2023 portant modification du titre II du livre VIII de commerce, l'article A. 821-64 du même code, prévoit : « *28. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés sur la base : -des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ; -des travaux réalisés par lui-même et par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités sur l'information comptable de ces dernières. 29. Le commissaire aux comptes : -apprécie la pertinence des éléments transmis par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités tels que mentionnés dans le paragraphe 27 ; -échange avec les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités, les directions des entités ou la direction de l'entité consolidante sur les éléments importants relevés ; -évalue la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ; -conçoit, dès lors que les travaux mis en œuvre au niveau des entités sont estimés insuffisants, les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ou par le commissaire aux comptes. 30. Le commissaire aux comptes évalue l'incidence sur son opinion d'audit de : -l'ensemble des anomalies non*

corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ; -toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés ».

1. Sur le grief relatif à l'audit des comptes consolidés 2016 de la société Catering International & Services

1.1. La société Catering International & Services

74. La société Catering International & Services (CIS) est la holding d'un groupe international spécialisé dans la gestion de bases-vie en milieux extrêmes, *onshore* et *offshore*, pour les entreprises de l'énergie, d'hydrocarbures, des mines, de la construction et des forces armées.

75. De 1998 à fin 2022, la société CIS était une EIP car cotée sur le marché Euronext Paris. Depuis son transfert, le 7 novembre 2022, sur le marché Euronext Growth, elle n'est plus une EIP.

76. En 2023, la société CIS disposait de 260 sites d'opérations répartis dans une vingtaine de pays. Le groupe CIS exerce son activité à l'étranger au travers de 40 sociétés.

77. En 2016, la filiale algérienne Cieptal contribuait à 36% du chiffre d'affaires consolidé du groupe et la filiale brésilienne CIS Brasil à 15%.

78. Au titre de l'exercice 2016, la société CIS a réalisé un chiffre d'affaires de plus de 2 milliards d'euros et le total de son bilan s'élevait à 142 millions d'euros, la société Syrec, représentée par M. Chamouleau, était co-commissaire aux comptes de la société CIS, avec Odyce Nexia, représentée par M. Gastinel.

79. Les travaux d'audit des comptes consolidés de l'exercice 2016 de la société CIS étaient ainsi répartis :

- la société Syrec était, notamment, en charge de la revue des travaux des auditeurs locaux des comptes de filiales dont la société Cieptal (36%) ;

- la société Odyce Nexia était, notamment, en charge de la revue des travaux des auditeurs locaux des comptes de filiales dont les sociétés CIS Brasil (15%), CNA Mauritanie (7 %), Support Services Mongolia (6%) et CAC Mangistau (5%) ; de l'audit des intérêts minoritaires et des retraitements inter-compagnies et variation des capitaux propres ;

- les sociétés Syrec et Odyce Nexia étaient, conjointement, en charge de la revue du périmètre, de la reprise des balances sociales, des écarts d'acquisition, des écarts d'évaluation et des engagements hors bilan.

79. Le seuil de signification applicable à l'audit des comptes consolidés de l'exercice 2016 de la société CIS a été fixé par les commissaires aux comptes à 1,325 million d'euros.

80. Ces comptes ont été certifiés sans réserve le 20 avril 2017.

1.2. Sur le manquement notifié

81. S'agissant de l'audit des entités importantes du groupe CIS, le dossier d'audit de la société Syrec, relatif aux comptes consolidés 2016 de CIS, documente notamment :

- une prise de connaissance des entités du groupe et une revue analytique des comptes de ces entités et des comptes consolidés ;

- l'établissement d'instructions d'audit aux professionnels chargés du contrôle des comptes 2016 des entités importantes du groupe CIS ;

- l'obtention des rapports d'audit et/ou des notes de synthèse et/ou des notes de réponses aux points d'attention, établis par les auditeurs locaux ;

- une revue de ces documents, pour les entités dont Syrec était en charge de la revue ;

- les éléments transmis par le co-commissaire aux comptes, dont sa note de synthèse, les éléments transmis par les auditeurs locaux pour les entités dont il était en charge de la revue et une note de revue de ces éléments.

82. Ainsi, selon le rapporteur général, la documentation du dossier d'audit de la société Syrec et de M. Chamouleau ne portait aucune appréciation du caractère suffisant et approprié des diligences réalisées par les auditeurs locaux des comptes des sociétés Cieptal et CIS Brasil et la revue croisée des travaux de la société Odyce Nexia a été réalisée le 9 juin 2017, soit après la signature du rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés 2016 de la société CIS, le dossier d'audit de la société Syrec ne documentant aucune appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes.

83. Il en résulte que la société Syrec et M. Chamouleau ont certifié sans réserve les comptes consolidés 2016 de la société CIS alors que, selon leur dossier d'audit, ils étaient manifestement dans l'impossibilité de le faire, en l'absence de collecte d'éléments suffisants et appropriés leur permettant de fonder leurs conclusions sur les comptes des filiales importantes telles que les sociétés Ceptal et CIS Brésil, représentant, à elles deux, 52% du chiffre d'affaires consolidé, de documentation de leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes, en charge, notamment, de la revue de l'audit des comptes de filiales, représentant au total 46% du chiffre d'affaires consolidé, dont CIS Brasil.

84. La société Syrec et M. Chamouleau contestent ce manquement en relevant que, si au titre de l'exercice 2016, les travaux de l'auditeur algérien ont été examinés sans faire l'objet d'une revue détaillée, sur place, des diligences mises en œuvre, ils s'étaient déplacés en Algérie en février 2016 afin d'auditer les comptes de l'exercice 2015 ainsi que lors des deux exercices suivants, en février 2018 et en février 2019.

85. Ils soulignent que les différents éléments prescrits par la norme d'exercice professionnel 600 figurent dans le dossier de travail fourni aux enquêteurs, et que celle-ci prévoit explicitement une revue de la documentation des auditeurs locaux qui peut n'être, aux termes de son paragraphe 33, qu'« *éventuelle* ».

86. S'agissant de la filiale brésilienne, la société Syrec et M. Chamouleau soutiennent que le manquement ne peut être retenu car le défaut de collecte d'éléments suffisants s'oppose au jugement professionnel des co-commissaires aux comptes. Ils relèvent que la revue croisée des travaux du cabinet ACE PKF, co-commissaire aux comptes, était bien effective même si elle a été réalisée postérieurement à l'expression de l'opinion du collège des commissaires aux comptes et qu'il convient de se reporter aux échanges entre les co-commissaires aux comptes, qui étaient réels, même s'ils sont moins documentés en tant que tels mais attestés par les éléments figurant dans le dossier de travail. Ils soulignent que la démarche d'audit déployée par le cabinet ACE PKF ne pouvait être mise en défaut

puisqu'elle a conduit à la détection d'une insuffisance des travaux d'audit de l'auditeur de la filiale, et que le co-commissaire aux comptes a mis en œuvre des diligences spécifiques complémentaires pour tenir compte de cette situation.

87. Ils en déduisent que, tant au regard de leurs travaux que de leur connaissance préalable du dossier et de leur jugement professionnel, ils ont considéré de manière appropriée qu'ils disposaient des éléments nécessaires pour émettre une certification sans réserve.

88. Sur ce,

89. D'une première part, il résulte de l'article R. 823-10 du code de commerce, dans sa version 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 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.

90. D'une deuxième part, la revue croisée constitue un élément clé de la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes. Selon le paragraphe 4 de la NEP 100, chaque commissaire aux comptes doit être en mesure de formuler son opinion sur les comptes et de s'appuyer, pour ce faire, sur les travaux réalisés par le ou les co-commissaires de l'entité contrôlée. Il doit s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés et documenter dans son dossier les éléments lui permettant ainsi d'étayer son appréciation.

91. Ces travaux doivent être réalisés avant le dépôt du rapport des commissaires aux comptes.

92. D'une troisième part, la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel 600 et 230 implique que le commissaire aux comptes justifie de diligences propres quant à l'audit des comptes consolidés et ne se repose pas uniquement sur les audits des comptes individuels de sociétés appartenant au périmètre de consolidation et sur le travail du co-commissaire aux comptes. Ceci aurait pour effet de priver de leur substance les impératifs guidant l'audit des comptes consolidés, indépendant de celui des entités du périmètre de consolidation, et impliquant des procédures et postes significatifs propres à la consolidation.

93. Et s'agissant des entités importantes, ce qui était le cas des sociétés Cieptal et CIS Brasil, le paragraphe 17 de la norme d'exercice professionnel 600 précise que, lorsque le commissaire aux comptes a identifié qu'une entité est importante pour l'audit des comptes consolidés en raison de l'importance de sa contribution individuelle au regard des comptes consolidés, le commissaire aux comptes de l'entité effectue un audit de l'information comptable de celle-ci en utilisant le seuil de signification défini au niveau des comptes de cette dernière, et le paragraphe 21 de la même norme que les travaux du commissaire aux comptes comprennent au minimum un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes ou la direction de l'entité sur les activités de celle-ci, qui sont importantes pour l'ensemble consolidé, un échange d'informations avec le professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité sur le risque d'anomalies significatives dues à des fraudes ou des erreurs et une revue de la documentation du professionnel chargé du contrôle des comptes de l'entité relative au risque élevé d'anomalies significatives.

94. De la combinaison de ces normes et des constats ci-dessus rappelés, il résulte que les diligences réalisées par la société Syrec et M. Chamouleau ont été insuffisantes car elles ne comportaient aucune appréciation du caractère suffisant et approprié des diligences réalisées par les auditeurs locaux des comptes des filiales Cieptal et CIS Brasil, lesquelles évoluaient dans des environnements notoirement à risque et dont le chiffre d'affaires représentait une part importante du chiffre d'affaires consolidé. Ainsi, s'agissant de Cieptal, il ne peut être tenu pour suffisant que les commissaires aux comptes se soient uniquement rendus sur place au cours de l'exercice examiné, dans le cadre de l'audit du précédent. Quant à CIS Brasil, auditée par leur co-commissaire aux comptes, il convient de relever que la seule revue croisée, réalisée après le dépôt du rapport des commissaires aux comptes, ne saurait être considérée comme probante.

95. Enfin, il résulte de la combinaison des normes d'exercice professionnel 330 et 700 que le commissaire aux comptes ne peut certifier que les comptes d'une entité sont réguliers et sincères et en donnent une image fidèle que lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée que ceux-ci, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives.

96. Cependant, au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que la société Syrec et M. Chamouleau, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, auraient dû émettre une impossibilité de certifier, la commission des sanctions retient que la société Syrec et M. Chamouleau n'étaient pas en mesure de justifier du caractère suffisant et approprié des travaux de contrôle mis en œuvre par l'auditeur local sur la société Cieptal et par leur co-commissaire pour la société CIS Brasil, ce qui constitue un manquement aux exigences posées par les normes d'exercice professionnel 100, 230 et 600, et de leur certification des comptes sans réserve puisqu'ils n'avaient pas démontré avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme cela résulte en particulier de la norme d'exercice professionnel 700.

97. De l'ensemble de ces éléments, il résulte que le grief notifié est caractérisé.

2. Sur le grief relatif à l'audit des comptes 2012 et 2016 de la société Promoreal

2.1. La société Promoreal

98. La société Promoreal est la holding familiale d'un groupe immobilier. Elle est composée de 75 sociétés, dont des SCI portants des actifs immobiliers et de promotion immobilière.

99. Le total du bilan de la société Promoreal était de 24 millions d'euros en 2012 et de 26 millions en 2016.

100. Le chiffre d'affaires consolidé du groupe s'établissait à 64 millions d'euros en 2012 et 42 millions en 2016, le total du bilan consolidé était de 170 millions d'euros en 2012 et de 161 millions d'euros en 2016.

101. Au titre des exercices 2012 et 2016, la société Syrec, représentée par M. Chamouleau, était commissaire aux comptes des sociétés Promoreal, Progereal et Finareal, en co-commissariat aux comptes avec la société Deloitte & Associés (la société Deloitte). Les société Syrec et Deloitte ont réalisé une revue limitée de l'information comptable des entités du groupe ne bénéficiant pas de commissaire aux comptes.

102. Les seuils de signification applicables à l'audit des comptes sociaux et consolidés étaient respectivement de 33 000 et 365 000 euros en 2012, et de 562 000 euros et de 1,8 million d'euros en 2016.

103. Les comptes des exercices 2012 et 2016 ont été certifiés sans réserve, respectivement les 28 mars 2014 et 19 juin 2017.

104. Les travaux d'audit des comptes annuels 2012 et 2016 de la société Promoreal étaient répartis comme suit :

- la société Syrec était en charge de l'audit des postes immobilisations, ventes, créances clients, trésorerie, dettes financières, résultat financier, capitaux propres et autres dettes ;

- la société Deloitte était en charge de l'audit des postes charges d'exploitation, dettes fournisseurs, dettes fiscales et sociales, personnel et impôts ;

- les sociétés Syrec et Deloitte étaient, conjointement, en charge de l'audit des autres créances.

105. Les travaux d'audit des comptes consolidés 2012 et 2016 de Promoreal étaient ainsi répartis :

- la société Syrec était, notamment, en charge de la revue des impôts différés, de l'élimination des soldes intercompagnies, et des indemnités de départ à la retraite ;

- la société Deloitte était en charge de la revue du périmètre de consolidation et des intérêts minoritaires ;

- les sociétés Syrec et Deloitte étaient, conjointement, en charge de l'audit des comptes de Progereal et de Finareal, de la revue limitée des comptes des SCI du groupe, des écarts d'acquisition et des écarts d'évaluation, et des engagements hors bilan.

2.2. Les manquements reprochés

- La revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes sur les comptes sociaux des exercices 2012 et 2016 de la société Promoreal

106. Sur les postes comptables significatifs « *autres achats et charges externes* » (900 000 euros en 2012 et 1 million d'euros en 2016), « *salaires et charges sociales* » (700 000 euros en 2012 et 800 000 euros en 2016), « *dettes fournisseurs* » (200 000 euros en 2012 et 400 000 euros en 2016), « *dettes fiscales et sociales* » (300 000 euros en 2012 et 500 000 euros en 2016), les dossiers d'audit des comptes de l'exercice 2012 de la société Promoreal ne documentent pas de revue croisée des travaux de la société Deloitte, à l'exception de l'obtention de sa revue analytique. Les dossiers d'audit des comptes de l'exercice 2016 contiennent des documents de travail de la société Deloitte mais aucune analyse critique quant au caractère suffisant et approprié de ces travaux. Les feuilles de travail ne présentent pas la nature et l'étendue des travaux réalisés par la société Deloitte sur les comptes significatifs dont elle était en charge de l'audit.

107. Or, et ainsi qu'il l'a été ci-dessus rappelé, il découle de la norme d'exercice professionnel 230 qu'en l'absence de documentation d'une diligence, celle-ci est réputée ne pas avoir été réalisée**.**

108. La revue croisée constitue un élément clé de la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes et chaque commissaire aux comptes doit être en mesure de formuler son opinion sur les comptes et de s'appuyer sur les travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes de l'entité contrôlée. Il doit s'assurer que les travaux réalisés par ses co-commissaires aux comptes sont suffisants et appropriés et documenter dans son dossier les éléments lui permettant ainsi d'étayer son appréciation.

    - La revue croisée des travaux du co-commissaire aux comptes sur les comptes consolidés des exercices 2012 et 2016 de la société Promoreal

109. Les dossiers d'audit des comptes consolidés de l'exercice 2012 de la société Promoreal ne documentent pas de revue croisée des travaux réalisés par la société Deloitte, à l'exception de l'obtention de sa revue analytique concernant les sociétés Promoreal, Progereal et Finareal.

110. Les dossiers d'audit des comptes consolidés de l'exercice 2016 de la société Promoreal contiennent des documents de travail de la société Deloitte mais aucune analyse critique quant au caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes. Ces documents de travail ne présentent pas la nature et l'étendue des travaux réalisés par la société Deloitte sur les comptes significatifs dont elle était en charge de l'audit, à l'exception d'une revue limitée sur les comptes des sociétés civiles immobilières.

111. La société Syrec et M. Chamouleau soutiennent que les griefs ne sont pas caractérisés car, si le contexte particulier de l'exercice 2012, compte tenu du suivi particulier du mandat *ad hoc*, n'a pas donné lieu à la formalisation d'une revue croisée avec le co-commissaire aux comptes, à l'exception de l'obtention de la revue analytique de Deloitte, cette formalisation a bien été effective au titre de l'exercice 2016 et elle ne relevait alors aucune anomalie significative, leur jugement professionnel reposant également sur des échanges effectifs avec le co-commissaire aux comptes, dont la réalité ne peut être éludée, quand bien même n'étaient-ils pas formalisés.

112. Ils ajoutent qu'il ne leur était pas apparu utile de prendre en copie l'intégralité du dossier du co-commissaire aux comptes de la société Promoreal pour s'assurer du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes, celui-ci n'ayant jamais été remis en cause, alors même que le cabinet Deloitte, co-commissaire aux comptes, a également fait l'objet de contrôles du H3C sur ce mandat.

113. Ils relèvent que, si les travaux effectués ont donné lieu à une présentation succincte par la société Deloitte, ces éléments étaient suffisamment pertinents au regard de la connaissance que le commissaire aux comptes avait pu avoir, l'année précédente, des méthodes de travail et ont conduit à considérer, par exemple, que les « *tests de reconnaissance du chiffre d'affaires* » et le « *tests sur la séparation des exercices* » confirmant l'absence d'anomalie significative déjà constatée au regard de la revue analytique du chiffre d'affaires, étaient suffisants et appropriés, sans avoir, cette année-là, à en demander une justification détaillée.

114. Ces arguments ne sont pas de nature à permettre de considérer que le manquement n'est pas caractérisé car, faute de documentation dans leur dossier d'audit, il ne peut être retenu que les diligences utiles ont été réalisées.

115. Cependant, au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que la société Syrec et M. Chamouleau, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives, auraient dû émettre une

impossibilité de certifier, la commission des sanctions retient que la société Syrec et M. Chamouleau n'étaient pas en mesure de justifier de leur certification des comptes sans réserve puisqu'ils n'avaient pas démontré avoir obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme cela résulte en particulier de la norme d'exercice professionnel 700.

116. De l'ensemble de ces éléments, il résulte que le grief notifié est caractérisé pour ce qui concerne les manquements exposés ci-dessus.

Sur les sanctions

117. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi n°2003-706 du 1er août 2003 pour partie applicable, que les sanctions disciplinaires dont sont passibles les commissaires aux comptes sont l'avertissement, le blâme, l'interdiction temporaire d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. La sanction de l'interdiction temporaire peut être assortie du sursis. 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.

118. L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction 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, reprend les mêmes sanctions, en y ajoutant, outre la publication d'une déclaration visée au II, 1°, 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, 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. Pour une personne morale, le montant de la sanction pécuniaire ne peut excéder la plus élevée des sommes suivantes : -un million d'euros ; -lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

119. 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 ».

120. 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.

121. M. Chamouleau et la société Syrec font valoir qu'il doit être tenu compte d'un contrôle d'activité postérieur réalisé en 2020 qui a consacré l'absence de constatation d'opinion non étayée pour le « *mandat CIS pour lequel des actions correctrices ont été mises en oeuvre* », de sorte qu'ils ont apporté des améliorations à leur démarche d'audit, et lors du dernier contrôle intervenu en 2024 sur les comptes 2023, les contrôleurs de la H2A ont pu constater que les revues croisées étaient bien formalisées dans les dossiers dont la société Syrec est co-commissaire aux comptes. Il doit, au surplus, être retenu qu'ils n'ont pas fait, par le passé, l'objet de quelconque poursuite disciplinaire.

122. M. Chamouleau a justifié percevoir un revenu annuel de l'ordre de […] euros et disposer d'un patrimoine estimé entre […] euros.

123. La société Syrec a réalisé un chiffre d'affaires de l'ordre de […] euros.

124. Les faits reprochés à M. Chamouleau et à la société Syrec sont d'une gravité certaine en ce qu'ils portent sur des manquements importants à la mission légale d'audit des comptes des commissaires aux comptes, concernent plusieurs des entités qu'ils ont contrôlées, dont une EIP, et plusieurs exercices.

125. Ces éléments justifient soient prononcées les sanctions suivantes :

- à l'encontre de M. Chamouleau : un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 20 000 euros ;

- à l'encontre de la société Syrec : un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 40 000 euros.

126. La société Syrec et M. Chamouleau sollicitent, compte tenu de l'ancienneté des faits, de leur « *caractère formel* » et de la constante amélioration de leur démarche d'audit, que la publication de la décision sur le site de la H2A soit anonyme, une publication non anonymisée étant, selon eux, de nature à leur causer un préjudice grave et disproportionné. Cependant, ils n'apportent aucun élément au soutien de cette affirmation, et n'établissent pas non plus que la publication de la présente décision serait de nature à perturber gravement la stabilité du système financier ou encore le déroulement d'une enquête ou d'un contrôle en cours. La publication sera, en conséquence, ordonnée de manière non anonymisée.

127. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Madame la présidente de la H2A, à M. Chamouleau et à la société Syrec. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la CNCC, à la CRCC d'Aix-Bastia, au Procureur général près la Cour d'appel d'Aix-en-Provence et au commissaire du gouvernement auprès de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, M. Chamouleau et la société Syrec étant inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

REJETTE les exceptions de nullité ;

DIT la procédure régulière ;

DIT que M. Chamouleau et la société Synthèse Révision Expertise Comptable ont commis des fautes disciplinaires au sens de l'article 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 1er janvier 2017, et de l'article L. 824-1, I, du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-70 dudit code :

en ayant, dans le cadre de leurs missions légales de certification des comptes consolidés de la société Catering International & Services SA au titre de l'exercice 2016, et des comptes annuels et consolidés au titre des exercices 2012 et 2016 de la société Promoreal SAS, certifié 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 ces sociétés, et de l'ensemble constitué par les personnes et sociétés comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice, alors que, selon leurs dossiers d'audit, ils n'avaient manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur des postes comptables significatifs :

- s'agissant des comptes consolidés 2016 de la société Catering International & Services SA, la société Synthèse Révision Expertise Comptable et M. Chamouleau en n'ayant pas collecté d'éléments suffisants et appropriés leur permettant de fonder leurs conclusions sur les comptes des filiales importantes et évoluant dans des environnements notoirement à risque, à savoir la société de droit algérien Cieptal Catering International Off-Shore et la société de droit brésilien Cis Brasil, représentant, au total, 52% du chiffre d'affaires consolidé faute d'avoir documenté leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes, en charge, notamment, de la revue de l'audit des comptes de filiales, représentant au total 46% du chiffre d'affaires consolidé, dont la société Cis Brasil ;

- s'agissant des comptes annuels et consolidés 2012 et 2016 de la société Promoreal SAS, la société Synthèse Révision Expertise Comptable et M. Chamouleau en n'ayant pas documenté leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux du co-commissaire aux comptes de Promoreal SAS, Deloitte & Associés SAS, qui était en charge au titre de la certification des comptes annuels de Promoreal SAS, de l'audit des postes comptables significatifs suivants : « *autres achats et charges externes* », « *salaires et charges sociales* », « *dettes fournisseurs* », « *dettes fiscales et sociales* » et au titre de la certification des comptes consolidés de Promoreal SAS, conjointement avec la société Synthèse Révision Expertise Comptable, de l'audit des comptes de Progereal SAS et Finareal SAS, filiales importantes de Promoreal SAS, de la revue des comptes des sociétés civiles immobilières du groupe Promoreal, et de l'audit des retraitements de consolidation.

La société Synthèse Révision Expertise Comptable et à M. Chamouleau n'avaient donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives et n'étaient pas en mesure de certifier les comptes sans réserve.

Ces manquements constituent une violation des articles L. 823-9, L. 821-13, L. 823-15, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3, A. 823-2-1 et A. 823-4 du code de commerce.

PRONONCE à l'encontre de M. Chamouleau un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 20 000 euros.

PRONONCE à l'encontre de la société Synthèse Révision Expertise Comptable un blâme ainsi qu'une sanction pécuniaire de 40 000 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, à M. Chamouleau et à la société Syrec. Une copie de la décision sera adressée à Madame la rapporteure générale, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la compagnie régionale des commissaires aux comptes d'Aix-Bastia, au procureur général près la cour d'appel d'Aix-en-Provence 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 19 juin 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.