



Décision de la Commission des sanctions

N° FR2023-33 S

Décision du 6 novembre 2024

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

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

et assistée de Mme Abdou, secrétaire de la commission, s'est réunie en séance publique le 10 juillet 2024 à son siège situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault – Paris-la-Défense pour statuer sur la procédure de sanction suivie contre :

M. Marc Dariel, [...] Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant

M. Gildas Fatout, [...] Régulièrement convoqué par lettre recommandée avec accusé de réception
Comparant

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 par la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit.

Après avoir entendu :

- la rapporteure générale, qui a présenté le rapport d'enquête prévu à l'article L. 821-77 du code de commerce ;
- la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par Mme Gardey de Soos, rapporteure générale, qui a présenté des observations au soutien des griefs notifiés et a proposé une sanction.

MM. Dariel et Fatout, qui ont eu la parole en dernier.

La présidente a annoncé que la décision serait rendue le 6 novembre 2024 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. Dariel est inscrit, depuis 1990, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) de Normandie, sous le numéro 24208900. Il exerce également l'activité d'expert-comptable. Depuis 2008, il est co-gérant de la société Sofinor Audit. En 2021, il était commissaire aux comptes titulaire de 30 mandats, dont MSM 1888 et sa filiale Biscuiterie La Mère Poulard, et signataire, au nom de Sofinor Audit, de 20 mandats, représentant environ [...] euros d'honoraires.
2. M. Fatout est inscrit, depuis 2005, en tant que commissaire aux comptes rattaché à la CRCC de Normandie, sous le numéro 1100001037. Il exerce également l'activité d'expert-comptable. Depuis 2008, il est co-gérant de Sofinor Audit. De 2014 à 2019, il a été commissaire aux comptes titulaire du mandat Ameris France. En 2021, il était commissaire aux comptes titulaire de 3 mandats et signataire, au nom de Sofinor Audit, de 27 mandats, représentant [...] euros d'honoraires.
3. Le 31 janvier 2017, le président de la CRCC de Caen a saisi le rapporteur général du Haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) de « *manquements professionnels significatifs* » de MM. Dariel et Fatout révélés à la suite de deux contrôles qualité non EIP réalisés en 2015 et 2016.
4. Le 17 octobre 2017, le rapporteur général a ouvert une enquête « *portant sur le respect de de leurs obligations légales et réglementaires relatives à l'exercice du commissariat aux comptes* » par MM. Dariel et Fatout et la société Sofinor Audit.
5. Le 6 juillet 2023, à l'issue de l'enquête, la formation du collège statuant sur les cas individuels du H3C a engagé une procédure de sanction à l'encontre de MM. Dariel et Fatout, commissaires aux comptes, et a arrêté les griefs suivants :

- a. à l'égard de M. Dariel

« d'avoir manqué, dans le cadre de ses missions légales de certification des comptes annuels et consolidés 2015 de la société MSM 1888, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat de l'exercice et de la situation financière et du patrimoine à la fin de l'exercice de l'entité et de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les postes comptables très significatifs tels que les immobilisations incorporelles, les immobilisations financières, les ventes, les créances clients, les achats, les dettes fournisseurs, la trésorerie et les stocks. M. Dariel n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives et il aurait donc dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier. Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1er et 2nd, L. 821-13 §I, L. 823-15, A. 823-26 §11, §14 et §17 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-3 §10, §11 et §12 (NEP 100), A. 823-4 §4 (NEP 230) du code de commerce, et, au surplus, pour la mission légale de certification des comptes consolidés 2015 de la société MSM 1888, une violation des dispositions de l'article A.823-2-1 §7, §28 et §30 (NEP 600) du code de commerce, ce qui serait susceptible de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016. »

b. à l'égard de M. Fatout

« d'avoir manqué, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes annuels 2015 de la société Ameris France, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur des postes comptables très significatifs tels que les ventes, les créances clients, les stocks et les en-cours. M. Fatout n'avait donc pas obtenu l'assurance élevée que ces comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives et il aurait donc dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier. Ces manquements sont susceptibles de constituer une violation des dispositions des articles L. 823-9 alinéa 1er, L. 821-13 §I, A. 823-26 §11, §14 et §17 (NEP 700), A. 823-8 §25 et §26 (NEP 330), A. 823-13 §7 (NEP 530), A. 823-10 §3 et §5 (NEP 501) et A. 823-4 §4 (NEP 230) du code de commerce, ce qui serait susceptible de constituer des fautes disciplinaires au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016, passibles des sanctions énumérées à l'article L. 822-8 dudit code dans sa rédaction applicable à l'époque des faits antérieurs au 17 juin 2016. »

6. MM. Dariel et Fatout n'ont pas formulé d'observations à la suite de leurs notifications de griefs et le rapporteur général leur a transmis, le 15 novembre 2023, ainsi qu'au président de la formation restreinte, le rapport final de la procédure.
7. Par lettres recommandées avec accusés de réception du 12 juillet 2024, MM. Dariel et Fatout ont été invités à comparaître le 25 septembre 2024 devant la commission des sanctions sur la base des griefs notifiés. Ces convocations mentionnent la composition de la commission, la possibilité d'être entendus en personne ou représentés 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.
8. Avisée par courrier du 12 juillet 2024 de la séance et de sa faculté de demander à être entendue, en application des articles L. 821-80 du code de commerce, la présidente de la CRCC de Normandie a sollicité la communication de la notification de griefs et du rapport d'enquête. Elle n'a pas communiqué d'observation.
9. Lors de la séance du 25 septembre 2024, la présidente de la commission a informé MM. Dariel et Fatout de leur droit, au cours des débats, de faire des déclarations, de répondre aux questions qui leur sont posées ou de garder le silence.
10. Au cours de cette même séance, la présidente de la Haute autorité de l'audit, représentée par la rapporteure générale, a demandé que soit prononcée à l'encontre de MM. Dariel et Fatout la sanction d'interdiction d'exercer l'activité de commissaire aux comptes d'une durée de 6 mois minimum, assortie du sursis.

Motifs de la décision

Sur le bien-fondé des griefs

11. 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. [...] ».

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

1. Sur le grief notifié à M. Dariel relatif au non-respect des textes encadrant l'audit légal pour MSM 1888 au titre de 2015

1.1. Textes applicables

13. Les deux premiers alinéas de l'article L. 823-9 du code de commerce, dans leur rédaction issue de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, non modifiée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, et transférés par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-53 du même code, prévoient :

« 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.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

14. L'article L. 821-13 I. du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, reprenant en substance la rédaction issue de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, et transféré par ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 à l'article L. 821-11 du même code, dispose :

« Le commissaire aux comptes exerce sa mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par l'article 26 de la directive 2006/43/ CE du 17 mai 2006 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.

En l'absence de norme d'audit internationale adoptée par la Commission, il se conforme aux normes adoptées par le Haut conseil du commissariat aux comptes et homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ».

15. 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 1^{er} alinéa de l'article L. 821-62 du même code, disposent :

« 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 ».

16. 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 ».*
17. 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) 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 ».*
18. 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 ».*

19. 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 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* ».
20. L'article A. 823-2-1 du code de commerce (NEP 600 relative aux principes spécifiques applicable 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 notamment : « 7. (...) *le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés. Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend connaissance : -de l'ensemble consolidé et des entités qui le constituent, de leurs activités et de leur environnement, du processus d'élaboration des comptes consolidés défini par l'entité consolidante et des instructions adressées par sa direction aux entités de l'ensemble consolidé ; -des contrôles conçus par l'entité consolidante et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés, afin : - d'identifier les entités importantes pour l'audit des comptes consolidés en fonction de l'importance de leur contribution individuelle ou de l'importance du risque d'anomalies significatives que l'information comptable de ces entités peut faire peser sur les comptes consolidés ; -d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés résultant de fraudes ou d'erreurs. (...) 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. (...) 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* ».

1.2. Présentation des sociétés auditées

21. La société MSM 1888, holding du groupe Mère Poulard, exploite des restaurants, hôtels, magasins de souvenirs et musées au Mont Saint-Michel.
22. Les comptes annuels et les comptes consolidés de la société MSM 1888, arrêtés au 31 mars 2015, présentaient respectivement un chiffre d'affaires de 18,3 et de 35,9 millions d'euros.
23. Selon l'annexe aux comptes consolidés 2015, le périmètre de consolidation comprend les sociétés commerciales MSM 1888 (consolidante), Hôtel Restaurant du Mouton Blanc, La Digue, Villa Blanche, Biscuiterie Mère Poulard, LMP France, Le Comptoir des Iles, Opéra Poulard, détenues directement ou indirectement à 100%, ainsi que la SNC Tiphaine, détenue à 60%.
24. Le seuil de signification applicable à l'audit des comptes annuels 2015 de MSM 1888 était de 150 000 euros et celui applicable à l'audit des comptes consolidés 2015 de MSM 1888

n'était pas documenté au dossier d'audit. M. Dariel a précisé aux enquêteurs que, compte tenu de l'importance relative des comptes MSM 1888 sur les comptes consolidés, il avait été conservé le même seuil de signification pour les comptes sociaux de MSM 1888 et les comptes consolidés du groupe.

1.3. Sur les comptes annuels 2015

25. Les 14 et 15 septembre 2015, les commissaires aux comptes ont certifié sans réserve les comptes 2015 de la société MSM 1888.
26. Ils ont assorti cette certification de l'observation suivante : « *Le résultat de la société BISCUITERIE LA MERE POULARD de l'exercice 2014/2015 est déficitaire de 3 030 379 euros. Ce déficit a eu pour effet de dégrader les capitaux de cette société. Toutefois, eu égard aux perspectives favorables de développement et au business plan établi à 3 ans, il n'a pas été jugé opportun de déprécier cette participation* » et ont renvoyé en annexe le traitement de la participation détenue dans la société Biscuiterie La Mère Poulard.

1.3.1. *Sur les immobilisations incorporelles*

27. Les 27 février et 31 mars 2008, l'assemblée générale extraordinaire de la société MSM 1888 a approuvé les projets de traité de fusion par voie d'absorption par cette dernière des sociétés :
- Société des Terrasses Poulard et des Musées du Mont Saint Michel « STPM » et EV Expansion ;
 - La Mère Poulard France, Le Cheval Blanc et SCI Montoise, dégageant des malis de fusion d'un solde cumulé de 44 millions d'euros.
28. Le 31 mars 2015, les immobilisations incorporelles de la société MSM s'élevaient à 74 millions d'euros et se composaient d'un fonds commercial (67 millions d'euros) et d'une marque commerciale (7 millions d'euros).
29. Le dossier permanent comprend :
- le projet signé de traité de fusions absorptions par la société MSM 1888 des sociétés STPM et EV Expansion et le rapport des commissaires à la fusion sur la valeur des apports en nature ;
 - le projet signé de traité de fusions absorptions par la société MSM 1888 des sociétés La Mère Poulard France, Le Cheval Blanc et SCI Montoise et le rapport des commissaires aux apports sur cette opération ;
 - des notes manuscrites de 2009 sur les valeurs des marques, fonds de commerce et de l'immobilier de la société renvoyant aux documents accompagnant ces notes.

Le dossier d'audit comprend notamment les éléments suivants : un détail chiffré de l'affectation extra-comptable des soldes de malis de fusion comptabilisés à la clôture, l'état d'inventaire des immobilisations à la clôture ; une feuille de travail sur l'audit des immobilisations incorporelles faisant, notamment, état d'un tableau comprenant pour chacun des établissements de la société des valeurs nettes comptables de fonds de commerce et des soldes de malis de fusion dont les cumuls ne correspondent pas aux soldes comptables de clôture, les chiffres d'affaires réalisés au titre de l'exercice 2014 et non de l'exercice 2015, non réactualisé ; une note de synthèse de l'audit des comptes faisant état, notamment, d'une valorisation de fonds de commerce établie lors de la fusion de deux sociétés il y a pratiquement 10 ans et d'un mali de fusion et de ce que la société subissait une diminution significative de son chiffre d'affaires liée au début des travaux du Mont Saint-Michel depuis mars 2013 et d'un contexte lié aux attentats, de sorte que les

commissaires aux comptes avaient décidé d'attendre la saison 2015 à venir pour identifier si le chiffre d'affaires au 31 mars 2016 de la société continuait à diminuer ; des tests de dépréciation sur les fonds de commerce réalisés par l'expert-comptable.

30. Il en résulte qu'aucun document du dossier d'audit ne permet d'examiner, comprendre et *a fortiori* justifier les appréciations de M. Dariel quant aux évaluations d'origine et à la clôture des fonds de commerce, des malis de fusion, et de la marque commerciale La Mère Poulard. En effet, aucune vérification n'a été réalisée sur les méthodes et paramètres utilisés à l'origine, afin d'apprécier leur fiabilité. A titre d'exemple, il a fondé son appréciation sur l'hypothèse que le prix de l'immobilier est demeuré inchangé durant huit ans, sans aucune documentation ou argumentation à l'appui, et apporté du crédit au projet commercial du dirigeant de l'entreprise, dont la présentation est jointe au dossier, sans mener aucune diligence pour en apprécier le caractère raisonnable.
31. Lors de son audition par les enquêteurs, M. Dariel a admis qu'il pouvait « *y avoir un défaut de matérialisation de mon appréciation des méthodes et paramètres de valorisation des marques, fonds de commerce et immobilier, ces travaux n'étant pas documentés dans mon dossier d'audit* ». Il a, en outre, expliqué qu'il n'avait pas mené de travaux particuliers sur les tests de dépréciation qui lui avaient été présentés oralement par l'expert-comptable.
32. Dès lors, et alors que la société MSM 1888 devait faire face, depuis plusieurs années, à une baisse importante de son chiffre d'affaires, M. Dariel n'a procédé à aucun test de dépréciation des immobilisations incorporelles, n'a pas documenté celui établi par l'expert-comptable, sur lequel il n'a, au demeurant, mené aucune diligence, ni revue critique.
33. Les manquements, en particulier aux NEP 230 et 330, sont ainsi caractérisés, le dossier d'audit de M. Dariel ne comportant pas les éléments permettant de justifier son opinion et ainsi de comprendre celle-ci.

1.3.2 Les immobilisations financières

34. Au 31 mars 2015, les immobilisations financières étaient évaluées à 19 millions d'euros. Elles comprenaient, d'une part, les titres de participation au capital de la société Biscuiterie la Mère Poulard, dont la situation nette était alors négative de 3,3 millions d'euros et qu'elle comptabilisait des créances rattachées à hauteur de 8 millions d'euros, pour 5 millions d'euros, d'autre part, les titres de participation au capital des sociétés La Digue et Hôtel Restaurant du Mouton Blanc évalués respectivement à 4,6 millions et 800 000 euros.
35. Le dossier d'audit comprend notamment les éléments suivants : des extraits K-bis, statuts et actes d'acquisition des titres de participation des filiales ; une feuille de travail sur l'audit du poste immobilisations financières et la note de synthèse de l'audit des comptes faisant état, notamment, des éléments suivants : « *Immo Fi. BMP : pas de provision ? <=> Important marché en Chine, à suivre en N+1. Cf. note annexe. (...) BMP a effectivement subi de lourdes pertes depuis 2 ans : incendie de l'usine, surproduction et problèmes de qualité qui ont fait perdre des marchés à l'export. Le plan de relance imaginé par M. Vannier est en cours... La société a donc mis en place des plans de relance avec des chiffres prévisionnels* ».
36. Interrogé sur les diligences réalisées, M. Dariel a indiqué aux enquêteurs avoir collecté les informations auprès de la direction de l'entreprise et de l'expert-comptable, dans le cadre d'entretiens, sans disposer de copie des éléments présentés lors desdits entretiens. Les prévisions étaient apparues « vraisemblables » au co-commissaire aux comptes et à lui-même. Il a admis ne pas avoir mené de travaux sur les prévisions présentées mais avoir constaté que l'usine de fabrication de biscuits pouvait augmenter sa production sans investissement supplémentaire et que les seules données vérifiables étaient la hausse de l'activité sur l'année en cours, qui n'avait pas révélé d'anomalie.

37. Ainsi, si le dossier d'audit fait état d'interrogations quant à l'évaluation des immobilisations financières, alors même qu'il était constaté une « *perte astronomique* » et une « *situation nette négative* », M. Dariel n'a mené aucune diligence permettant d'apprécier la qualité, la réalité et le caractère raisonnable d'un *business plan* qui lui avait été présenté par les dirigeants de la société visant un développement commercial et la reconquête de marchés à l'étranger qu'il n'a, au demeurant, pas documenté. Ce plan, émanant de la société auditée, aurait dû être regardé avec une particulière prudence et ce, d'autant, qu'il a induit une non-dépréciation des titres. Sur ce point, il est encore constaté que le commissaire aux comptes n'a pas non plus mené de diligences afin d'apprécier la valeur réelle des titres.
38. Ces éléments constituent également des manquements aux NEP 230 et 330.

1.3.2. *Sur la revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes*

39. Les comptes de la société MSM 1888 ont été audités par la société AD Valoris Audit et M. Dariel.
40. Le tableau de « *répartition des tâches avec le co-commissaire aux comptes* » établit que celui-ci avait la charge de postes comptables significatifs tels que les ventes clients (18,4 millions d'euros), les achats (9,9 millions d'euros) et la dette fournisseurs (1,7 million d'euros), la trésorerie (3,1 millions d'euros) et les stocks (0,6 million d'euros).
41. Le dossier d'audit de M. Dariel comprend la note de synthèse des co-commissaires aux comptes, dans laquelle des constats du co-commissaire aux comptes sont énoncés. Dans la note de synthèse établie par M. Dariel sur les comptes annuels 2015, il est notamment indiqué : « *Ventes : Co-cac. RAS* » ou « *Stocks : Co-cac. Assistance à l'inventaire physique. RAS* ».
42. Entendu sur ce point par le rapporteur général, M. Dariel a indiqué : « *Nous avons pris la mauvaise habitude de nous entretenir par téléphone ou lors d'entretiens pendant nos interventions sur site* ». S'agissant de ses diligences en termes de revue croisée, il a précisé : « *Les entretiens que nous avons eus avec lui et la transmission de sa note de synthèse nous sont apparus comme suffisants pour aboutir à nos conclusions, celles-ci étant les mêmes que celles auxquelles est parvenu le co-commissaire* ».
43. 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.
44. Ainsi, il ressort de l'examen du dossier d'audit de M. Dariel sur les comptes annuels de la société MSM 1888 que ce dernier n'a documenté aucune analyse sur le caractère suffisant et approprié des diligences menées par le co-commissaire aux comptes. Il n'a, dès lors, pas respecté les dispositions impératives de la NEP 100.

1.4. *Sur les comptes consolidés 2015*

45. Les 14 et 15 septembre 2015, les co-commissaires aux comptes ont certifié sans réserve les comptes consolidés la société MSM 1888.

1.4.1. *Sur le défaut de diligences sur l'audit des comptes consolidés de MSM 1888*

46. Si le dossier d'audit comprend les comptes annuels 2015 des entités consolidées et les rapports des commissaires aux comptes sur ces comptes, outre le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés 2015 de MSM 1888, il n'y apparaît aucun plan de mission, seuil de signification, note de synthèse, travaux d'identification et d'évaluation du risque d'anomalies significatives, ni de diligence sur le processus d'établissement des comptes consolidés. Par ailleurs, aucun travail d'audit n'était documenté sur les soldes comptables significatifs.
47. Interrogé sur l'absence de documentation et de formalisation de ses éventuelles diligences et appréciations, M. Dariel a indiqué aux enquêteurs, qu'il était alors co-commissaire aux comptes de la société MSM 1888 et des deux principales filiales, contribuant à 91% du chiffre d'affaires consolidé. Selon lui, il était alors inutile de recommencer des travaux déjà réalisés dans le cadre des audits des comptes annuels. Le seuil de signification était identique à celui retenu pour les comptes annuels de la société MSM 1888 et le risque d'anomalies significatives équivalait à celui des entités MSM 1888 et la société Biscuiterie la Mère Poulard. Le périmètre et la méthode de consolidation étaient les mêmes que lors de l'exercice précédent. Par ailleurs, étant le co-commissaire aux comptes ou le commissaire aux comptes des principales entités du groupe, il était apparu cohérent que le co-commissaire aux comptes effectue l'essentiel des travaux. Enfin, l'examen de l'annexe aux comptes consolidés consistait en des échanges avec l'expert-comptable et le co-commissaire aux comptes, non formalisés.
48. Cependant, ces éléments, apportés *a posteriori*, ne sont pas de nature à exonérer le commissaire aux comptes des obligations imposées par les normes d'exercice professionnel, en particulier les NEP 600 et 230. M. Dariel n'a, en l'espèce, justifié d'aucune diligence propre quant à l'audit des comptes consolidés de MSM 1888, se reposant uniquement sur les audits des comptes individuels de sociétés appartenant au périmètre de consolidation et sur le travail du co-commissaire aux comptes, privant ainsi 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.

1.4.2. Sur le défaut de diligences en termes de revue croisée des travaux des co-commissaires aux comptes

49. Le dossier d'audit de M. Dariel sur les comptes consolidés de MSM 1888 ne comportait aucun élément sur la répartition des travaux d'audit et aucune diligence des co-commissaires aux comptes sur leurs éventuels travaux d'audit.
50. M. Dariel a justifié cette absence de documentation en indiquant que la revue s'était faite de manière informelle, lors de rendez-vous téléphoniques ou physiques.
51. M. Dariel a également manqué aux obligations imposées par la NEP 100. Ce manquement apparaît, en l'espèce, particulièrement significatif dans la mesure où, selon la répartition évoquée par M. Dariel, mais non formalisée, les diligences liées à l'audit des comptes consolidés étaient principalement, voire presque exclusivement, réalisées par le co-commissaire aux comptes.
52. Les griefs notifiés à M. Dariel, qu'il ne conteste pas sérieusement, sont, en conséquence de ce qui précède, caractérisés.
53. Cependant, au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que M. Dariel, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives aurait dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier, la commission retient que M. Dariel n'était pas en mesure de certifier les comptes sans réserve puisque il n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans

leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme l'impose notamment la NEP 700.

2. Sur le grief notifié à M. Fatout relatif au non-respect des textes encadrant l'audit légal pour Ameris France au titre de 2015

54. Le 15 juin 2016, M. Fatout a certifié sans réserve les comptes 2015 de la société Ameris France, le seuil de signification étant fixé à 20 000 euros.
55. Il doit être souligné que les éléments communiqués par M. Fatout aux enquêteurs le 8 mai 2023, soit 13 mois après l'envoi de son dossier d'audit et 5 jours après son audition, et qui ne sont d'ailleurs par référencés, ne pourront être considérés comme faisant partie dudit dossier et ce, par application de l'article D. 821-186 du code de commerce qui énonce qu'au-delà de la date de signature de son rapport, un commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond à la documentation de son dossier, reprenant les exigences exposées, à l'époque de l'audit en cause, à l'article R. 823-10 du même code.

2.1. Textes applicables

56. Outre les articles L. 823-9, premier alinéa, L. 821-13 I., A. 823-26 (NEP 700), A. 823-8 (NEP 330), A. 823-4 (NEP 230) du code de commerce précités, sont applicables au présent grief les articles suivants :
57. L'article A. 823-13 du code de commerce (NEP 530 relative à la sélection des éléments à contrôler), dans sa rédaction applicable depuis le 21 janvier 2009 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. 821-78 du même code prévoit notamment qu'« *Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés* ».
58. L'article A. 823-10 du même code (NEP 501 relative au caractère probant des éléments collectés), dans sa rédaction applicable depuis le 21 janvier 2009 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. 821-75 du même code prévoit notamment : « 3. *Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci. La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptages sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité. (...) 5. Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date : - soit en procédant lui-même à des comptages physiques ; - soit en assistant à des tels comptages. Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires* ».

2.2. Présentation de la société auditée

59. La société Ameris France, société du groupe Ameris, est spécialiste en recherches et approvisionnement de pièces, conditionnement sur mesure, gestion de produits dangereux, assistance technique et logistique internationale pour le naval, le maritime et les énergies marines renouvelables.

2.3. Sur le défaut de diligences sur les postes comptables significatifs ventes et créances clients

60. Le chiffre d'affaires, arrêté au 31 décembre 2015, s'élevait à 5,6 millions d'euros et était principalement composé des ventes de marchandises et de prestations réalisées à l'export pour 4,6 millions d'euros. Les créances clients représentant 2,8 millions d'euros comportaient des créances clients et des factures à établir à hauteur, respectivement, de 2,4 millions et 400 000 euros.
61. Le poste comptable « autres dettes » de 5 millions d'euros se composait du compte « clients », pour 2,9 millions d'euros, et des comptes « clients, effets à recevoir » pour 2,1 millions d'euros, correspondant respectivement aux avances versées à la commande par les clients et à l'en-cours de financement des cessions de créances Dailly réalisées auprès de la société Diffuco.
62. Les diligences menées par M. Fatout ont consisté, d'abord, en une prise de connaissance à travers une description des procédures relatives au cycle ventes et une présentation des modalités de transmission des bons de livraison et des factures par pays. Ces éléments descriptifs, rapportés par la société audité, ne constituent pas des tests. En particulier, la fiabilité du système informatique n'a pas été testée et ce, en contradiction avec la NEP 330 qui prévoit, notamment, que les commissaires aux comptes peuvent, afin d'obtenir l'assurance recherchée sur les comptes, réaliser des tests de procédure qui permettent de collecter des éléments afin d'apprécier l'efficacité des contrôles de la société audité.
63. Le dossier d'audit comprend des documents comptables et des états issus du progiciel, Octal, progiciel de gestion intégré de la société, liés au chiffre d'affaires 2015, des feuilles de suivi établies par Ameris France sur la traduction chiffrée des contrats de vente, concernant notamment la Malaisie et le Chili, des rapprochements des données desdites feuilles de suivi avec les soldes des factures de vente figurant dans Octal pour la Malaisie et le solde comptable du compte client pour le Chili. Ces éléments, internes à l'entreprise, sont à justifier puisqu'ils n'ont pas été confrontés à des éléments probants externes et que la fiabilité du système informatique n'a pas été testée.
64. Ainsi, s'agissant des ventes, M. Fatout n'a pas eu accès aux principaux contrats de vente, aux bons de livraison ou de transport signés par un tiers, à une facture signée et n'a pas vérifié les encaissements par consultation de relevés bancaires. Dès lors, il ne pouvait vérifier ni la réalité ou la mesure des transactions comptabilisées, ni le respect des exercices.
65. Si les feuilles de travail de M. Fatout portant sur le cycle ventes / clients démontrent le recours à des éléments comptables de tiers, en l'occurrence d'autres entités du groupe Ameris, pour effectuer une réconciliation des soldes de clôture de créances clients et des soldes créditeurs de certains comptes clients, ces données concernent 26 % du chiffre d'affaires et 61 % des créances clients. Cependant, cette pratique n'a pas été complétée sur les créances détenues par les sociétés hors du groupe Ameris.
66. Contestant le grief, M. Fatout fait valoir qu' « *un contrôle physique des BL [bons de livraison] aurait consisté à rapprocher un BL papier édité d'un logiciel avec ce même BL incrémenté dans le logiciel* ». Mais, de fait, M. Fatout aurait dû collecter des éléments externes à l'entité ou au progiciel, comme le bon de livraison signé par le client ou le transporteur en l'absence de contrôle de fiabilité du système informatique.
67. Pour les raisons ci-dessus exposées, s'agissant des créances clients et les factures à établir, les diligences accomplies ne permettent pas d'établir leur réalité ou leur valorisation puisque ce sont des rapprochements entre des états établis par l'entreprise et ceux contenus dans le progiciel ou issus de ce dernier et que les documents utilisés, notamment les factures physiques ou les données consultées sur l'écran du responsable comptable de l'entité, ne sont pas documentés.

68. Ces éléments constituent des manquements aux normes d'exercice professionnel précitées, en particulier les NEP 230, 330 et 530.

2.4. Sur le défaut de diligences sur le poste comptable significatif stocks et en-cours

69. Au 31 décembre 2015, les stocks et en-cours comptabilisés pour 1,859 million d'euros comportaient des soldes significatifs d'« en-cours de production de biens » pour 1,507 million d'euros et des stocks de marchandises pour 352 000 euros.
70. Les en-cours sont évalués par clients et commandes sur la base des marges, représentant de 10 % à 37 % du montant des commandes, auxquelles est appliqué un pourcentage d'avancement forfaitaire de 80 %, au moment où la société Améris France dispose des autorisations d'expédition des pièces, considérant que les travaux de recherche sont en grande partie réalisés.
71. S'agissant des en-cours, M. Fatout a documenté, dans le dossier d'audit, l'état de détermination des en-cours par client et commande à la clôture. Les feuilles de travail documentent un contrôle arithmétique de l'état de détermination des en-cours à la clôture et une vérification que des facturations ont été effectuées en 2016 concernant 71% de ces encours, et qu'une partie de ces factures mentionnait une autorisation d'expédition.
72. Cependant, M. Fatout n'a pas consulté, ni a fortiori documenté les contrats de vente permettant de les qualifier de contrats à long terme et de justifier le traitement comptable selon la méthode de l'avancement, consistant à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats, comme l'imposent les articles 622-1 à 622-7 du règlement ANC 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général. M. Fatout a, par ailleurs, indiqué dans le questionnaire transmis par les enquêteurs, ainsi que lors de son audition par ces derniers, qu'il pensait que la méthode de comptabilisation retenue ne correspondait pas clairement aux dispositions comptables applicables.
73. M. Fatout a, par ailleurs, déclaré avoir vérifié la réalité des en-cours en consultant les documents d'autorisation d'expédition qui rendent les commandes fermes, ainsi que les factures émises en 2016. Cependant, ces travaux ne sont pas documentés et l'échantillonnage n'est pas justifié.
74. Concernant les stocks entreposés dans l'entreprise, M. Fatout a contrôlé leur réalité par un rapprochement des soldes issus des états comptables et des états de gestion, soit par l'intermédiaire du progiciel, et ceux d'inventaire à la clôture. Il s'est donc uniquement fondé sur des données produites par l'entité et issue du système informatique, dont la fiabilité n'avait, au demeurant, pas été vérifiée. La collecte de ces éléments, qui constitue un travail préliminaire, ne revêt cependant aucun caractère probant puisque la documentation des dossiers d'audit est insuffisante en ce que le commissaire aux comptes n'a pas participé à l'inventaire physique des stocks alors que la NEP 501, ci-dessus énoncée, en fait une diligence obligatoire lorsque les stocks sont significatifs, ce qui est le cas en l'espèce.
75. Sur la valorisation des stocks, M. Fatout a, selon sa feuille de travail et ses déclarations, vérifié la cohérence des montants des factures présents dans le progiciel avec le tableau de suivi des stocks. Il a précisé : « *Comme les factures comptabilisées doivent automatiquement passer par Octal, les données de ces deux logiciels sont les mêmes* ». Ainsi, il s'est limité à un inventaire de la valorisation effectuée par l'entité. A cet égard, il convient de rappeler qu'un solde significatif de stock, représentant quatre fois le seuil de signification, présentait une antériorité de cinq ans et demeurait valorisé au prix d'achat, sans justification.

76. S'agissant des stocks en transit, M. Fatout n'a justifié d'aucun travail sur leur réalité et leur valorisation.
77. Les griefs notifiés à M. Fatout, qu'il n'a pas contesté devant la commission, sont, en conséquence, caractérisés.
78. Ces éléments constituent des manquements aux normes d'exerce professionnel précitées, en particulier les NEP 230, 330 et 501.
79. Cependant, au lieu de retenir, comme cela résulte du grief notifié, que M. Fatout, n'ayant pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives aurait dû certifier les comptes avec réserve ou refuser de les certifier, la commission retient que M. Fatout n'était pas en mesure de certifier les comptes sans réserve puisque il n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportaient pas d'anomalies significatives, comme l'impose notamment la NEP 700.

Sur les sanctions

80. Il résulte de l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi 2003-706 du 1^{er} août 2003 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.
81. Ces dispositions ont été reprises à l'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction postérieure aux faits examinés, en vigueur à compter du 17 juin 2016, issue de l'ordonnance du 17 mars 2016, devenu, depuis l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, l'article L. 821-71 du même code.
82. 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 1er 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. »

83. 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.
84. Interrogé sur les manquements révélés par la CRCC de Normandie, M. Dariel a déclaré, au cours de l'enquête, les trouver « *un peu excessif* » et a souligné que tant M. Fatout que lui-même avaient pris conscience « *des lacunes au niveau de nos diligences* » et qu'ils avaient, pour y remédier, recruté un commissaire aux comptes en 2018 puis un second en 2020, ajoutant que la réorganisation de leur société avait pris du temps. Il a admis, au cours de la séance, la constitution de ces griefs.
85. Il ressort de surcroît des éléments du dossier que MM. Dariel et Fatout ont été contrôlés à plusieurs reprises soit par la CRCC de Normandie soit par le H3C et que les conclusions de ces contrôles ont été globalement similaires. En particulier le H3C, qui a réalisé un contrôle de leur unité de contrôle au début de l'année 2021 et dont les conclusions n'ont pas été contestées, a souligné que s'il avait été constaté une amélioration de la démarche d'audit de la société MSM 1888, la revue croisée n'était toujours pas satisfaisante et que s'agissant de la société Ameris France, les constats des contrôles précédents n'avaient pas été ou peu améliorés.
86. Les faits reprochés à M. Dariel, dont l'expérience professionnelle était certaine, sont graves en ce qu'ils portent sur l'audit d'un groupe de sociétés qui rencontrait des difficultés justifiant une particulière vigilance de son commissaire aux comptes et ce d'autant qu'il avait été averti de certaines défaillances par son régulateur.
87. L'ensemble de ces éléments justifient que soit prononcée à son encontre une sanction d'interdiction temporaire d'exercice d'une durée d'un an assortie intégralement du sursis.
88. Les faits reprochés à M. Fatout sont d'une certaine gravité en ce qu'ils ce qu'ils portent sur l'audit d'une filiale française d'un groupe intervenant à l'international et que les manquements sanctionnés, qui lui avaient déjà été signifiés lors d'un précédent contrôle, pouvaient facilement être corrigés.
89. Ces faits justifient qu'une sanction d'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de neuf mois soit prononcée à l'encontre de M. Fatout. Celle-ci sera intégralement assortie du sursis.
90. En application de l'article R. 821-223 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Mme la Présidente de la H2A, à MM. Dariel et Fatout. Une copie de la décision sera adressée à Mme la Rapporteur générale, à la CNCC, à la CRCC de Normandie et au commissaire du gouvernement après de la chambre nationale de discipline du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, MM. Dariel et Fatout exerçant également une activité d'expert-comptable.

Par ces motifs, la commission des sanctions,

DIT que M. Dariel a commis une faute disciplinaire 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 1^{er} janvier 2017, et de 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, en ayant manqué, dans le cadre de ses missions légales de certification des comptes annuels et

consolidés 2015 de la société MSM 1888, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat de l'exercice et de la situation financière et du patrimoine à la fin de l'exercice de l'entité et de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur les postes comptables très significatifs tels que les immobilisations incorporelles, les immobilisations financières, les ventes, les créances clients, les achats, les dettes fournisseurs, la trésorerie et les stocks. M. Dariel n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et n'était pas en mesure de les certifier sans réserve, ce qui constitue un manquement aux dispositions L. 823-9 1^{er} et 2^e alinéas, L. 821-13 I., L. 823-15, A. 823-26, A. 823-8, A. 823-3, A. 823-4 et A.823-2-1 du code de commerce applicables à l'époque des faits.

DIT que M. Fatout a commis une faute disciplinaire 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 1^{er} janvier 2017, et de 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, en ayant manqué, dans le cadre de sa mission légale de certification des comptes annuels 2015 de la société Ameris France, à ses obligations professionnelles, en certifiant que ces comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice, alors que, selon son dossier d'audit, il n'avait manifestement pas réalisé de diligences d'audit suffisantes sur des postes comptables très significatifs tels que les ventes, les créances clients, les stocks et les en-cours. M. Fatout n'avait pas obtenu l'assurance élevée que les comptes pris dans leur ensemble ne comportaient pas d'anomalies significatives et n'était pas en mesure de les certifier sans réserve, ce qui constitue un manquement aux dispositions des articles L. 823-9 1^{er} alinéa, L. 821-13 I., A. 823-26, A. 823-8, A. 823-13, A. 823-10 et A. 823-4 du code de commerce applicables à l'époque des faits.

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

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

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

DIT que cette interdiction sera intégralement assortie du sursis.

DIT qu'en application de l'article R. 821-233 du code de commerce, la présente décision sera notifiée à Mme la Présidente de la H2A, à MM. Dariel et Fatout. Une copie de la décision sera adressée à Mme la Rapporteuse générale, à la CNCC, à la CRCC de Normandie et au commissaire du gouvernement après 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 à compter de sa notification à la présidente de la Haute autorité de l'audit.

Fait à Paris-La-Défense, le 6 novembre 2024,

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.