

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

FORMATION RESTREINTE

RAPPORTEUR GENERAL CONTRE MM. GRAVIER, KRIEF, SARDET, SCHWALLER ET TAMET AINSI QUE CONTRE LES SOCIETES MAZARS, PRICEWATERHOUSECOOPERS ENTREPRISES, PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDIT ET MICHEL TAMET ET ASSOCIES

Dossier n° FR 2019-09 S

La formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (la formation restreinte), réunie au siège de la cour d'appel de Paris, sis 10 boulevard du Palais à Paris (75001), du 28 septembre au 6 octobre 2020 ;

Composée de :

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

Assistée de M. **David Chiappini**, secrétaire de la formation restreinte ;

Statuant, en séance publique, sur la procédure de sanction administrative engagée contre :

- **MM. Laurent Gravier, Gilbert Krief, Pierre Sardet, Eric Schwaller et Michel Tamet**, commissaires aux comptes,

- et les **sociétés Mazars SA, PricewaterhouseCoopers Entreprises SARL (PWC Entreprises), PricewaterhouseCoopers Audit SAS (PWC Audit) et Michel Tamet et associés SAS**, sociétés de commissariat aux comptes ;

Vu le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (le TFUE) et notamment son article 267 ;

Vu la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDH) et notamment son article 6 § 1 ;

Vu la Constitution du 4 octobre 1958 et notamment ses articles 55 et 61-1 ;

Vu l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 pourtant loi organique sur le Conseil constitutionnel, notamment ses articles 23-1 et 23-2 ;

Vu le code civil et notamment son article 1^{er} ;

Vu les dispositions législatives et réglementaires du Livre VIII, titre II, du code de commerce, notamment les articles L. 824-1 à L. 824-14 et R. 824-1 à R. 824-27, dans leurs versions applicables entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2016 ;

Vu les normes d'exercice professionnels relatives à la certification des comptes et le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, dans leurs versions applicables entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2016 ;

Vu les notifications des griefs adressées, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception en date du 7 février 2019, à MM. Gravier, Krief, Sardet, Schwaller et Tamet, ainsi qu'aux sociétés Mazars SA, PWC Entreprises, PWC Audit et Michel Tamet et associés SAS, les informant du délai dont ils disposaient pour présenter des observations écrites, ainsi que de leur possibilité de se faire assister de toute personne de leur choix et de prendre connaissance des pièces du dossier dans les locaux du Haut conseil ou par voie électronique ;

Vu le courrier du 12 novembre 2019 par lequel le rapporteur général a transmis au président de la formation restreinte son rapport final, les notifications de griefs, les observations des personnes poursuivies et l'entier dossier de la procédure ;

Vu les convocations adressées le 19 mai 2020 à MM. Gravier, Krief, Sardet, Schwaller et Tamet ainsi qu'aux sociétés Mazars SA, PWC Entreprises, PWC Audit et Michel Tamet et associés SAS, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception, les invitant à comparaître du 28 septembre au 6 octobre 2020 devant la formation restreinte sur la base des griefs notifiés et mentionnant la composition de celle-ci, la possibilité d'être entendu en personne ou représenté par un conseil ainsi que l'obligation de faire parvenir leurs observations écrites à la formation restreinte et au rapporteur général au plus tard huit jours avant la séance ;

Vu la demande de récusation présentée le 30 juin 2020 par le conseil de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit et les décisions d'irrecevabilité et de rejet rendues par la formation restreinte en date des 14 et 24 septembre 2020 ;

Vu les avis adressés le 7 juillet 2020 aux présidents des compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) de Bordeaux, Lyon, Paris et Versailles en application des articles L. 824-11 et R. 824-16 du code de commerce ;

Vu les demandes de nullités relatives à la saisine de la formation restreinte présentées par les conseils des personnes mises en cause ;

Vu les mémoires distincts déposés le 17 septembre 2020, par lesquels les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit demandent à la formation restreinte de transmettre au Conseil d'Etat six questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) portant sur la conformité à la Constitution des articles L. 824-1, L. 821-6, L. 821-13, L. 821-14, L. 824-1 à L. 824-11 du code de commerce, de l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes et des articles 22 à 30 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi PACTE) ;

Vu les mémoires des conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit, de M. Schwaller et de la société Mazars et de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés sollicitant la transmission à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) de plusieurs questions préjudicielles ;

Vu les demandes de sursis à statuer déposées par l'ensemble des personnes mises en cause ;

Vu les mémoires soulevant des moyens de procédure déposés par l'ensemble des personnes mises en cause ;

Vu les observations écrites aux griefs notifiés présentées par l'ensemble des personnes mises en cause courant septembre 2020 et les pièces jointes à celles-ci ;

Vu les demandes de huis clos présentées, les 28 juillet, 15 et 16 septembre 2020, par MM. Gravier, Krief, Sardet, Schwaller et Tamet ainsi que par les sociétés Mazars, PWC Audit, PWC Entreprises et Michel Tamet & Associés et les lettres du 25 septembre 2020 par lesquelles le président de la formation restreinte a rejeté celles-ci ;

Vu le courrier adressé, le 12 janvier 2021, au président du Haut conseil du commissariat aux comptes et au président de la formation restreinte par Maître François Molinié, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation, demandant, dans l'intérêt de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises, de différer la publication de la décision, si elle devait prononcer une sanction à l'égard de ses clients, jusqu'à l'issue du recours en référé suspension qui serait alors introduit devant le juge des référés du Conseil d'Etat contre ladite décision ;

Vu les autres pièces du dossier ;

En présence de :

- M. Laurent Gravier, né le [...] à [...] et domicilié [...], comparant et assisté de Maître Olivier Hillel, Maître Jean-Jacques Daigre et Maître Fabrice Fages, avocats au barreau de Paris,

- M. Gilbert Krief, né le [...] à [...] et domicilié [...], absent le premier jour mais comparant les jours suivants et assisté de Me Pascal Wilhem, avocat au barreau de Paris,

- M. Pierre Sardet, né le [...] à [...] et domicilié [...], comparant et assisté de Maître Antoine Maisonneuve et Maître Patrick Maisonneuve, avocats au barreau de Paris,

- M. Eric Schwaller, né [...] à [...] et domicilié [...], comparant et assisté de Maître Florence Vilain, avocate au barreau de Paris,

- M. Michel Tamet, né le [...] à [...], non comparant et représenté par Maître Laurent Bertin, avocat au barreau de Lyon, du 28 septembre au 5 octobre 2020, puis par Maître Florence Vilain, avocate au barreau de Paris, pour la seule journée du 6 octobre 2020 ;

- la société Mazars SA, sise 61 rue Henri Régnault - Tour Exaltis à Paris La Défense Cedex (92075) et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Nanterre sous le numéro SIREN 784 824 153, représentée par M. Hervé Hélias, né le [...], son représentant légal, et assisté de Me Vilain, avocate au barreau de Paris,

- la société PWC Entreprises, sise 63 rue de Villiers à Neuilly-sur-Seine Cedex (92208), et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Nanterre sous le numéro SIREN 632 028 627, représentée le premier jour par Mme Sophie Salome Martel, née le [...], sa représentante légale, et les jours suivants par Mme Anne-Marie Lavigne munie d'une délégation de pouvoir, et assistée par Maître Olivier Hillel, Maître Jean-Jacques Daigre et Maître Fabrice Fages, avocat au barreau de Paris,

- la société PWC Audit, sise 63 rue de Villiers à Neuilly-sur-Seine Cedex (92208), et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Nanterre sous le numéro SIREN 672 006 483, représentée le premier jour par M. Patrice Morot, né le [...], son représentant légal, et les jours suivants par Mme Anne-Marie Lavigne, munie d'une délégation de pouvoir, et assistée par Maître Olivier Hillel, Maître Jean-Jacques Daigre et Maître Fabrice Fages, avocat au barreau de Paris,

- la société Michel Tamet et associés SAS, sise 7 allée de l'informatique à Saint-Etienne (42000) et immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Saint-Etienne sous le numéro SIREN 479506388, non comparante et représentée par Maître Bertin, avocat au barreau de Lyon, du 28 septembre au 5 octobre 2020, puis par Maître Vilain, avocate au barreau de Paris, pour la seule journée du 6 octobre 2020 ;

- M. Thierry Ramonatxo, rapporteur général,
- Mme Alice Gallard, superviseur juridique,

Après avoir entendu lors des séances les mis en cause et leurs avocats sur les moyens de nullité soulevés par ceux-ci, puis le rapporteur général, et en avoir délibéré, en la seule présence de M. Zanoto, président, de Mmes Degrave et Gallois-Cochet et de M. Vught, ainsi que de M. Chiappini, secrétaire de séance, la formation restreinte a décidé de joindre au fond les incidents de procédure ;

Elle a, ensuite, poursuivi les débats par l'examen des différents griefs en entendant successivement le rapporteur général, assisté de Mme Gaillard, chacun des mis en cause et les conseils de ces derniers. Elle a également entendu, en qualité de témoin et à la demande de certains mis en cause, M. Gilles Hengoat, M. Jean-Jacques Vergne et M. Jean-Jacques Dedouit.

Les personnes mises en cause ayant eu la parole en dernier et ayant été mises en mesure de répliquer ;

A l'issue de la dernière séance, l'affaire a été mise en délibéré au 19 janvier 2021, puis au 19 février suivant ;

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

I. FAITS ET PROCEDURE

I.1. Les faits

La société Agripole, dont la forme juridique est celle d'une société par actions simplifiée, était la société-mère, dans les années 2012-2016, d'un groupe agro-alimentaire composé d'une vingtaine de filiales. Mme Piffaut, fondatrice de la société Agripole, a été l'unique associée de celle-ci et dirigeante de l'ensemble du groupe jusqu'à son décès survenu le 30 novembre 2016. Toutes les filiales étaient détenues à 100 % par Mme Piffaut, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de la société Agripole ou de sa filiale directe, la société Financière Turenne Lafayette.

A cette époque, le groupe Agripole a employé près de 2 500 salariés et réalisé un chiffre d'affaires annuel de l'ordre 800 millions d'euros.

Au lendemain du décès de Mme Piffaut, les dirigeants des sociétés du groupe Agripole ont révélé aux commissaires aux comptes d'importantes fraudes affectant les comptes clients et les comptes d'avances sur approvisionnements,

estimées à près de 240 millions d'euros, ce qui a entraîné, dans les mois qui ont suivi, l'ouverture de procédures collectives pour les principales sociétés du groupe. Dès le 14 décembre 2016, la presse française a fait état de malversations financières dans la gestion de ces sociétés et s'est interrogée sur le rôle des commissaires aux comptes qui avaient certifié sans réserve les comptes de celles-ci sur plusieurs exercices (cote D 005153 et suivants).

C'est dans ce contexte que, le 27 mars 2017, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a saisi le rapporteur général de la situation du groupe Agripole pour qu'il soit procédé à une enquête, tout en faisant part des questions qu'il se posait sur « *le respect des règles d'indépendance et [la] qualité des travaux d'audit légal ayant conduit à la certification depuis plusieurs années* » des comptes des sociétés (cote D 0000001).

Le 28 mars 2017, une enquête était ouverte par le rapporteur général portant sur les missions de certification des comptes annuels et consolidés de la société Agripole et du groupe CCA Bretagne pour l'exercice 2015 (cote D 0000002). Après avoir été étendue à deux reprises, celle-ci a porté sur les exercices 2012, 2013, 2014 et 2015 de 11 sociétés du groupe représentant environ 95 % du chiffre d'affaires. Il s'agit des sociétés : Agripole, Financière Turenne Lafayette, Paul Prédault, Madrange, William Saurin, Montagne noire, Tradition Traiteur, Etablissements Germanaud et Cie (Germanaud), Géo, Conserverie du Languedoc et Les Salaisons de l'Arrée (cotes D 0000003 et D 0000004).

Les comptes de ces 11 sociétés ont été audités par plusieurs commissaires aux comptes ou sociétés de commissariat aux comptes.

Ainsi, la société Mazars SA (la société Mazars) a été le commissaire aux comptes des sociétés :

- Conserverie du Languedoc, depuis 1997,
- William Saurin, depuis 1999,
- Paul Prédault et Germanaud, depuis 2006,
- Agripole et Montagne Noire, depuis 2007,
- Tradition Traiteur, depuis 2008,
- Madrange, depuis 2011,
- Financière Turenne Lafayette et Géo, depuis 2012,

Pour toutes ces années, M. Pierre Sardet a été l'associé signataire des comptes pour la société Mazars et, à partir de 2012, il y a eu deux cosignataires, M. Pierre Sardet et M. Eric Schwaller.

Deux sociétés appartenant au réseau de PricewaterhouseCoopers sont intervenues dans l'audit légal des comptes des sociétés du groupe Agripole : d'abord, la société PWC Entreprises, puis, à partir de 2014, la société PWC Audit.

La société PWC Entreprises a été le commissaire aux comptes des sociétés :

- Madrange, de 1996 à 2013,
- Géo, de 2001 à 2013,
- Financière Turenne Lafayette, pour les exercices 2012 à 2014.

Pour sa part, la société PWC Audit a été le commissaire aux comptes des sociétés :

- Madrange et Géo, pour les exercices 2014 et 2015.
- Agripole et Financière Turenne Lafayette, pour l'exercice 2015,

M. Laurent Gravier a été l'associé signataire des comptes à compter de 2008, à la fois pour les sociétés PWC Entreprises et PWC Audit.

La société Michel Tamet & associés est intervenue en qualité de co-commissaire aux comptes de la société Agripole de 2009 à 2014. Les comptes de cette dernière ont été certifiés par M. Michel Tamet, président de la société Michel Tamet & associés.

Enfin, M. Gilbert Krief a été le commissaire aux comptes de la société Les Salaisons de l'Arrée, pour les exercices 2012 à 2015.

I.2. La procédure

Sur décisions de la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels (la FCI), en date des 11 octobre et 13 décembre 2018, les griefs ont été notifiés, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 7 février 2019, à MM. Gravier, Krief, Sardet, Schwaller et Tamet ainsi qu'aux sociétés Mazars, PWC Audit, PWC Entreprises et Michel Tamet & associés (cotes S 000001 à S 000830).

Au vu des observations faites par ces différentes personnes physiques et morales, le rapporteur général a établi un rapport final, daté du 12 novembre 2019 (S 001845), qu'il a, le jour même, transmis à toutes les personnes poursuivies et au président de la formation restreinte.

Les personnes mises en cause et leurs conseils ont été convoqués à se présenter devant la formation restreinte du 4 au 13 mai 2020, par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 6 février 2020. La séance a,

ensuite, été annulée en raison des mesures de confinement et d'état d'urgence sanitaire prises par le Gouvernement dans le cadre de la lutte contre l'épidémie de covid-19.

Par courriel du 30 mars 2020, M. Gérard Gil, membre de la formation restreinte, a fait savoir son intention de se déporter.

Une nouvelle convocation a été adressée aux personnes mises en cause et à leurs conseils par lettres recommandées avec demande d'avis de réception du 19 mai 2020 les invitant à se présenter devant la formation restreinte du 28 septembre au 6 octobre 2020.

Le 30 juin 2020, M. Gravier et les sociétés PWC Entreprises et PWC Audit ont, par l'intermédiaire de leur conseil, demandé la récusation des membres de la formation restreinte et de son président.

Par deux décisions des 14 et 24 septembre 2020, la formation restreinte a déclaré cette demande pour partie irrecevable et l'a rejetée pour le surplus.

Sur le fondement des articles L. 821-13, L. 823-9, al. 1^{er} et 2, L. 823-10, al. 1^{er}, et L. 823-15 du code de commerce et des normes d'exercice professionnel (NEP) 100, 200, 230, 240, 315, 330, 500, 530, 540, 600, 620 et 700, il est reproché aux personnes poursuivies d'avoir manqué à leurs obligations professionnelles dans le cadre de la certification des comptes de la manière suivante :

1) La société Mazars :

- en émettant 41 opinions non étayées, dont la majorité erronée, à propos de la certification des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange, Géo, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et des comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 d'Agripole ainsi que des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes, qui édicte que la répartition des travaux d'audit entre les co-commissaires aux comptes doit être équilibrée et que ceux-ci doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail,

- en n'identifiant pas, de 2012 à fin 2016, des mandats à risques dont elle était titulaire concernant des entités qui ne sont pas classées dans la catégorie des entités d'intérêt public (EIP).

2) M. Pierre Sardet :

- en émettant 40 opinions non étayées, dont la majorité est erronée, à propos de la certification des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange, Géo, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur et Germanaud,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 d'Agripole ainsi que des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que la répartition des travaux d'audit entre les co-commissaires aux comptes doit être équilibrée et que ceux-ci doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail,

- en réalisant, entre juin et octobre 2016, des prestations de conseil juridique et patrimonial au bénéfice de la dirigeante et actionnaire majoritaire de la société Agripole, tout en exerçant les fonctions de commissaire aux comptes de cette société,

- en s'étant, entre le 27 mars 2011 et début novembre 2016, placé dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, pour avoir laissé se mettre en place une proximité entre, d'un côté, Mme Piffaut et, de l'autre, ses filles et lui-même, proximité qui s'est traduite par des échanges de cadeaux et des liens d'affection.

3) M. Eric Schwaller :

- en émettant 41 opinions non étayées, dont la majorité erronée, à propos de la certification des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange, Géo, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et des comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés et annuels 2012 à 2015 d'Agripole ainsi que des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que la répartition des travaux d'audit entre les co-commissaires aux comptes doit être équilibrée et que ceux-ci doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

4) La société PWC Entreprises :

- en émettant sept opinions non étayées, dont la majorité est erronée, à propos de la certification des comptes 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo et des comptes 2012 à 2014 de Financière Turenne Lafayette,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes ci-dessus, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que les co-commissaires aux comptes doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

5) La société PWC Audit :

- en émettant sept opinions non étayées, dont la majorité est erronée, à propos de la certification des comptes annuels et consolidés 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, des comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes ci-dessus, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que les co-commissaires aux comptes doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

6) M. Laurent Gravier :

- en émettant 14 opinions non étayées, dont la majorité est erronée, à propos de la certification des comptes annuels et consolidés 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2012, 2013, 2014 et 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo,

- en ne respectant pas, à l'occasion de l'audit des comptes ci-dessus, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que les co-commissaires aux comptes doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

7) M. Michel Tamet :

- en émettant six opinions non étayées à propos de la certification des comptes consolidés ou annuels de la société Agripole, pour les exercices 2012, 2013 et 2014,

- en ne respectant pas, à l'occasion de ces audits, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que la répartition des travaux d'audit entre les co-commissaires aux comptes doit être équilibrée et que ceux-ci doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

8) La société Michel Tamet & associés :

- en émettant six opinions non étayées à propos de la certification des comptes consolidés ou annuels de la société Agripole, pour les exercices 2012, 2013 et 2014,

- en ne respectant pas, à l'occasion de ces audits, la NEP 100 sur le co-commissariat aux comptes qui édicte que la répartition des travaux d'audit entre

les co-commissaires aux comptes doit être équilibrée et que ceux-ci doivent se livrer ensemble à l'examen des comptes et documenter leur dossier de travail.

9) M. Gilbert Krief : en émettant deux opinions non étayées, et de surcroît erronées, à propos de la certification des comptes 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée.

II. MOTIFS DE LA DECISION

II.1. Les moyens de procédure

II.1.1. La régularité de la saisine de la formation restreinte

Les différents conseils des personnes poursuivies soutiennent, par mémoires écrits et oralement, que la formation restreinte ne serait pas valablement saisie faute, pour l'autorité poursuivante, d'avoir suivi les dispositions de l'article R. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction applicable au moment de la notification des griefs par le rapporteur général, dont ils prétendent qu'elles prévoyaient un second passage du dossier d'enquête devant la FCI à l'issue duquel celle-ci décidait ou non de poursuivre au vu des observations des personnes mises en cause. Ils considèrent que l'article 24 de la loi PACTE, qui a modifié les articles L. 824-8 et L. 824-10 du code de commerce, ne pouvait rétroagir et nécessitait, pour s'appliquer, la publication d'un décret, lequel n'est intervenu que le 21 mars 2020, soit plusieurs mois après la transmission du dossier de la procédure à la formation restreinte. Ils expliquent que la notification des griefs intervenue le 7 février 2019 n'a pas pu saisir la formation restreinte, les textes alors applicables ne le prévoyant pas.

En outre, ils invoquent une atteinte grave aux droits de la défense de leur client en soutenant que ceux-ci étaient en droit d'attendre, au vu des textes alors applicables, que leurs observations à la notification des griefs soient transmises à la FCI lors du second examen du dossier et d'espérer ainsi convaincre celle-ci de ne pas engager des poursuites à leur encontre.

Ils demandent, en conséquence, que la formation restreinte se déclare non saisie.

Pour sa part, le rapporteur général conclut au rejet de l'ensemble de ces moyens de procédure.

Sur ce, la formation restreinte :

Il convient, tout d'abord, de rappeler que depuis l'ordonnance n° 2017-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, le collège du Haut conseil contient deux formations : l'une, appelée formation du collège statuant sur les individuels (FCI), chargée d'examiner les dossiers d'enquête établis par le service

du rapporteur général et de décider des suites à leur donner, l'autre, dénommée formation restreinte, appelée à statuer sur les dossiers qui lui sont renvoyés.

Dans le cas d'espèce, postérieurement à la notification des griefs intervenue le 7 février 2019, les modalités de poursuite devant la formation restreinte ont été modifiées par l'article 24 de la loi PACTE qui a été publiée au Journal officiel de la République française le 24 mai 2019 et dont le décret d'application, en date du 21 mars 2020, est entré en vigueur le 25 mars 2020.

Les articles L. 824-8 et L. 824-10 du code de commerce, dans leur rédaction antérieure à la loi PACTE, prévoyaient respectivement :

« A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs.

La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure.

Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse au Haut conseil avec les observations de la personne intéressée. Le Haut conseil, statuant hors la présence des membres de la formation restreinte, désigne la formation compétente pour statuer, conformément aux dispositions de l'article L. 824-10. Cette décision est notifiée à la personne poursuivie ».

et :

« I.- Le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée à l'encontre des contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et des personnes autres que les commissaires aux comptes.

II.- La commission régionale de discipline connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1.

III.- Par dérogation aux dispositions du II, le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes lorsque ce dernier est mis en cause en même temps qu'une personne mentionnée au II de l'article L. 824-1, ou lorsque le Haut conseil le décide en raison de la nature des griefs, de leur gravité, de la complexité de l'affaire ou des nécessités de la bonne administration ».

L'article R. 824-12 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure au décret du 21 mars 2020, prévoyait :

« Le président convoque les membres du collège, hors les membres de la formation restreinte, afin de délibérer au vu du rapport final du rapporteur général.

Le rapporteur général ou l'enquêteur en charge de cette procédure est entendu si le collège l'estime nécessaire.

Le collège délibère à la majorité des voix des membres présents. S'il décide de poursuivre, il désigne la formation compétente en application de l'article L. 824-8 ».

Les articles L. 824-8 et L. 824-10, dans leur rédaction actuelle issue de la loi PACTE, énoncent respectivement :

« A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Haut conseil. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le Haut conseil délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs.

La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure.

Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée ».

Et :

« Le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît de l'action intentée à l'encontre des commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1, des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et des personnes autres que les commissaires aux comptes ».

De son côté, l'article R. 824-13, issu du décret du 21 mars 2020, prévoit :

« Une copie de la notification des griefs accompagnée d'une copie du rapport d'enquête et du dossier d'enquête est transmise pour saisine par le rapporteur général au président de la formation restreinte dès son envoi à la personne poursuivie.

Le rapport final accompagné des observations de la personne poursuivie et de l'entier dossier est adressé par le rapporteur général au président de la formation restreinte.

Le rapporteur général adresse une copie du rapport final à la personne poursuivie, dans les conditions mentionnées à l'article R. 824-1 ».

Il résulte de ces textes que la formation restreinte est désormais saisie dès la notification des griefs, que le dossier d'enquête n'est plus examiné une seconde fois par la FCI et que la suppression des commissions régionales de discipline à la suite de l'abrogation de l'article L. 824-9 du code de commerce, rend la formation restreinte seule compétente pour examiner les poursuites engagées par la FCI.

Si les faits reprochés doivent être examinés au regard des textes alors applicables, sous réserve de l'application rétroactive de dispositions moins sévères entrées en vigueur postérieurement, ont en revanche un effet immédiat les lois fixant les modalités de poursuite et les formes de la procédure qui, sauf dispositions contraires expresses, entrent en vigueur le lendemain de leur publication, conformément à l'article 1er du code civil, sauf pour les dispositions qu'elles contiennent dont l'exécution nécessite des mesures d'application.

En l'espèce, la FCI a arrêté, lors de ses séances des 11 octobre et 13 décembre 2018, les griefs qui ont, ensuite, été notifiés par le rapporteur général le 7 février 2019, conformément aux prévisions de l'article L. 824-8 dans sa rédaction alors applicable.

Les notifications des griefs intervenues le 7 février 2019, si elles ne pouvaient pas, en effet, saisir la formation restreinte à l'époque où elles ont été faites au regard des textes alors applicables, ont néanmoins continué, après l'entrée en vigueur de la loi PACTE, à produire leurs effets pour avoir été régulièrement accomplies sous l'empire de la loi applicable à la date de leur réalisation, ce qui n'est, d'ailleurs, pas contesté par les personnes mises en cause.

Par ailleurs, la loi PACTE n'a prévu aucune disposition transitoire d'application de son article 24 et a modifié les modalités de poursuite des commissaires aux comptes en confiant à la seule formation restreinte l'examen des actions intentées à l'encontre notamment des commissaires aux comptes. Ces dispositions, dont l'exécution ne nécessite aucune mesure d'application, sont entrées en vigueur dès le lendemain de leur publication.

En transmettant à la formation restreinte, le 12 novembre 2019, son rapport final accompagné des observations des personnes poursuivies et de l'entier dossier de la procédure, le rapporteur général a appliqué les dispositions de l'alinéa 3 de l'article L. 824-8 du code de commerce dans sa rédaction issue de la loi PACTE.

Postérieurement à cette transmission, l'article 48 du décret du 21 mars 2020 a abrogé l'article R. 824-12 du code de commerce et son article 41 a modifié l'article R. 824-13 du même code.

C'est donc valablement que la formation restreinte a été saisie, le 12 novembre 2019, de la présente procédure sans que puisse être sérieusement invoqué le fait que le maintien dans l'ordonnancement juridique d'une disposition de nature réglementaire contenue à l'article R. 824-12 du code de commerce, avant son abrogation, serait susceptible de créer un droit acquis à un second examen par la FCI, dès lors que cette disposition réglementaire était rendue sans objet par l'article

L. 824-8 du même code, dans sa rédaction nouvelle.

En outre, les intéressés ne sauraient valablement soutenir que le rapporteur général a appliqué les dispositions de l'article R. 824-13 à une date où ce texte n'était pas encore en vigueur pour n'avoir pas encore été adopté.

Enfin, les personnes mises en cause ne sauraient valablement invoquer une atteinte grave au principe des droits de la défense au motif qu'ils étaient en droit d'attendre que leurs observations à la notification des griefs seraient transmises à la FCI lors du second examen du dossier dans la mesure où, lorsqu'elles ont rédigé leur réponse, entre les 11 et 14 juin 2019, le second passage devant la FCI avait été supprimé par la loi PACTE entrée en vigueur le 24 mai 2019.

En tout état de cause, les intéressés ne sauraient invoquer une atteinte aux droits de la défense dans la mesure où, si le second passage du dossier devant la FCI avait été maintenu, ils n'auraient pas été convoqués devant celle-ci et que, s'agissant d'une phase de poursuite et non de jugement, l'article 6 CESDH ne pouvait pas s'appliquer.

Ils ne sauraient davantage invoquer une insécurité juridique résultant de l'absence de prise de position du Haut conseil sur les textes applicables, celui-ci ne pouvant prendre en considération que les dispositions en vigueur à la date des faits.

Il s'ensuit que MM. Gravier, Krief, Sardet, Schwaller et Tamet ainsi que les sociétés Mazars, PWC Audit et PWC Entreprises et Michel Tamet & Associés sont mal fondés à invoquer la non-saisine de la formation restreinte, ou l'irrégularité de sa saisine, ainsi qu'une atteinte à leurs droits de la défense.

Il convient donc de rejeter leur moyen.

II.1.2. Les questions prioritaires de constitutionnalité

Par six mémoires distincts déposés le 17 septembre 2020 les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises demandent à la formation restreinte de transmettre au Conseil d'Etat six questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) portant sur la conformité à la Constitution des articles L. 824-1, L. 821-6, L. 821-13, L. 821-14, L. 824-1 à L. 824-11 du code de commerce, l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes et les articles 22 à 30 de la loi PACTE.

Lors de la séance du 28 septembre 2020, le rapporteur général a oralement conclu à l'irrecevabilité des demandes au motif que la formation restreinte n'était pas une juridiction en droit interne.

Sur ce, la formation restreinte :

L'article 61-1 de la Constitution du 4 octobre 1958 énonce : « *lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une*

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

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

disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé ».

L'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel détermine les conditions d'application de l'article 61-1 précité en précisant que « *devant les juridictions relevant du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation, le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution est, à peine d'irrecevabilité, présenté dans un écrit distinct et motivé* ».

Il résulte de ces textes qu'une QPC doit porter sur une disposition législative et être présentée devant une juridiction.

Si, en l'espèce, les six QPC présentées par les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises portent bien sur des dispositions législatives, elles ne satisfont pas, en revanche, à la seconde condition.

En effet, l'article L. 824-14 du code de commerce prévoit que « *la personne sanctionnée ou le président du Haut conseil après accord du collège peut former un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat* » et l'article L. 311-4 du code de justice administrative énonce que « *le Conseil d'Etat statue alors en premier et dernier ressort* ».

Ainsi, il est indifférent que la formation restreinte satisfasse les critères dégagés par le Conseil d'Etat pour caractériser une juridiction dans le silence ou l'équivoque de la loi, dès lors qu'en adoptant l'article L. 311-4 précité, le législateur a implicitement mais nécessairement entendu écarter cette qualification et refuser qu'une QPC puisse être présentée devant la formation restreinte lorsqu'elle statue en matière de sanction, pas plus que devant toute autorité administrative indépendante ou autorité publique indépendante exerçant des pouvoirs de sanction, comme cela ressort des travaux préparatoires de la loi organique portant application de l'article 61-1 de la Constitution (Rapport de M. J.-L. Warsmann, A.N., n° 1898, sept. 2009, Partie « Examen par articles, Article 23-1 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, p 41).

Dans le même sens, il résulte d'une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, rappelée en dernier lieu par un arrêt de ce dernier du 29 juillet 2020, que les autorités administratives indépendantes ou les autorités publiques indépendantes dotées d'un pouvoir de sanction ne sont pas des juridictions au regard du droit interne, même si elles doivent être regardées comme décidant du bien-fondé d'accusations en matière pénale au sens des stipulations de l'article 6 de la CESDH (Cons. Const., décision n° 2012-280 QPC du 12 oct. 2012 ; Cons. Const., décision n° 2015-489 QPC du 14 oct. 2015 ; C.E., n° 366640, du 25 juill. 2013 ; C.E., n° 347357 du 30 janvier 2013 ; C.E., 29 juill. 2020, n° 432969).

En conséquence, les QPC présentées par M. Gravier et les sociétés PWC Audit et PWC Entreprises doivent être déclarées irrecevables.

II.1.3. Les questions préjudicielles

M. Gravier et les sociétés PWC Audit et PWC Entreprises sollicitent la transmission à la CJUE de deux questions préjudicielles portant sur le respect, par les articles L. 824-4 à L. 824-8 du code de commerce, des articles 47 et 48 § 2 de la Charte droits fondamentaux, garantissant le principe d'égalité des armes et celui des droits de la défense, et de l'article 23 § 5 du règlement européen n° 2014/537 du 16 avril 2014.

Les questions sont ainsi libellées :

- « *L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en tant qu'il garantit le principe d'égalité des armes, doit-il être interprété comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale, régissant les conditions dans lesquelles est menée la phase d'enquête préalable au prononcé d'une sanction professionnelle, permette au seul rapporteur, à l'exclusion de la personne intéressée, de présenter des observations à la formation qui va ensuite décider la poursuite ou non de la procédure de sanction ?* » ;
- « *Les dispositions de l'article 48 § 2 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et celles de l'article 23 § 5 du Règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, doivent-elles être interprétées comme garantissant le plein respect des droits de la défense dès la phase d'enquête initiée par l'autorité compétente chargée de la supervision du contrôleur légal des comptes ou, en tout état de cause, comme faisant obstacle à ce que ces droits de la défense soient réduits à néant avant l'acte de notification des griefs ?* ».

De leur côté, M. Schwaller et la société Mazars soutiennent dans leur mémoire en défense, à titre principal, l'inconventionnalité des articles L. 824-4 à L. 824-11 du code de commerce au regard des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'article 23 § 5 du règlement européen n° 2014/537 du 16 avril 2014.

Subsidiairement, ils demandent de transmettre à la CJUE les trois questions préjudicielles suivantes :

- « *l'article 47 de la Charte des droits Fondamentaux de l'Union européenne, en tant qu'il garantit le principe d'égalité des armes, doit-il être interprété comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale, régissant les conditions dans lesquelles est menée la phase d'enquête préalable au prononcé d'une sanction professionnelle, permette au seul rapporteur, à l'exclusion de la personne*

intéressée, de présenter des observations à la formation qui va ensuite décider la poursuite ou non de la procédure de sanction ? » ;

- *« les dispositions de l'article 48 § 2 de la Charte des droits Fondamentaux de l'Union européenne et celles de l'article 23 § 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, doivent-elles être interprétées comme garantissant le plein respect des droits de la défense dès la phase d'enquête initiée par l'autorité compétente chargée de la supervision du contrôleur légal des comptes ou, en tout état de cause, comme faisant obstacle à ce que ces droits de la défense soient réduits à néant avant l'acte de notification des griefs ? » ;*
- *« l'article 47 de la Charte des droits Fondamentaux de l'Union européenne, en tant qu'il garantit le droit à un procès équitable et l'accès à un tribunal impartial et indépendant, doit-il être interprété comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale permette au rapporteur général, partie poursuivante, de procéder à toute investigation complémentaire au besoin par la désignation d'un ou plusieurs experts, à la demande du président de la formation restreinte ? ».*

Enfin, M. Tamet et la société Michel Tamet et Associés demandent de saisir la CJUE des deux questions préjudicielles suivantes :

- *« les articles 30 quinquies et 30 sexies de la directive n° 2006/43 du 17 mai 2006 telle que modifiée par la directive n° 2014/56 du 16 avril 2014, l'article 23 § 5 du règlement n° 537/2014 du 16 avril 2014, ensembles les articles 47 et 48 § 2 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et l'article 19, paragraphe 1, du Traité de l'Union européenne, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une disposition nationale, comme les articles L. 824-4 à L. 824-11 du code de commerce et leurs dispositions réglementaires d'application dans leur version résultant de la loi PACTE du 22 mai 2019 ou dans leur version antérieure, en ce qu'ils (1) ne prévoient aucune information du commissaire aux comptes mis en cause avant son audition par le rapporteur général sur les conditions et causes d'ouvertures de l'enquête, ni accès au dossier, ni information sur les actes accomplis jusqu'à ladite audition, (2) ni ne le prévoient ensuite jusqu'à la notification des griefs, (3) ne prévoient aucune possibilité pour le commissaire aux comptes, notamment avant la saisine de l'autorité de poursuite (FCI), de faire contrôler les actes du rapporteur général tout en laissant au rapporteur le pouvoir discrétionnaire de refuser au commissaire aux comptes une demande d'expertise prévue par la loi, (4) ne prévoient aucune obligation pour le rapporteur d'instruite à charge et à décharge, (5) permettent au rapporteur général à l'issue de son enquête non contradictoire de présenter à la FCI son rapport d'enquête hors la présence du commissaire aux comptes ou de son conseil en vue de la décision de classement ou de renvoi devant la formation restreinte, (6) font du rapporteur général le représentant de l'autorité de poursuite après ses délibérations, tout en lui réservant le pouvoir exclusif de réaliser non contradictoirement les*

investigations complémentaires ordonnées par le président de la formation restreinte, (7) permettent aux membres de la formation restreinte de participer à l'élaboration des normes d'exercice professionnel au sein de la commission paritaire du Haut conseil du commissariat aux comptes prévue à l'article L. 821-3 III du code de commerce, alors qu'ils sont légalement chargés d'en sanctionner l'exécution, (8) n'offrent in fine pas de recours suspensif en cas de sanction ? » ;

- *« l'article 19, paragraphe 1 du Traité de l'Union européenne, ensemble l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application, à une procédure en cours, d'une disposition nationale comme la loi PACTE du 22 mai 2019 supprimant les délibérations de l'autorité de poursuites au vu du rapport final du rapporteur général et des observations en défense du commissaire aux comptes objet de l'enquête telles qu'elles étaient prévues aux articles L. 824-8 et R ; 824-12 du code de commerce jusque-là applicables ? ».*

Pour sa part, le rapporteur général s'est opposé à la transmission de ces questions préjudicielles à la CJUE soulignant qu'il n'appartient pas à celle-ci d'apprécier la conformité d'une loi nationale au droit de l'Union.

Sur ce, la formation restreinte :

L'article 267 du TFUE dispose que "La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel : a) sur l'interprétation des traités, b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour. Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais".

Aux termes de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».

De son côté, l'article 48 § 2 du même texte prévoit que « *le respect des droits de la défense est garanti à tout accusé* ».

Pour apprécier si l'organisme de renvoi possède le caractère d'une juridiction au sens de l'article 267 ci-dessus mentionné, la CJUE tient compte d'un ensemble d'éléments, tels que l'origine légale de l'organisme, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application des règles de droit, ou encore son indépendance.

Comme cela été rappelé ci-dessus, la formation restreinte est seule compétente en matière de sanctions. Des dispositions législatives garantissent son indépendance et les décisions qu'elle rend, à l'issue d'une procédure contradictoire, sont motivées. Il en résulte qu'elle est susceptible d'être qualifiée de juridiction au sens du droit de l'Union européenne bien qu'elle n'ait pas cette qualité en droit interne (cf. II.1.2.).

Cependant, ses décisions étant, en application de l'article L. 824-14 du code de commerce, susceptibles de recours, la formation restreinte n'a pas l'obligation de transmettre à la CJUE les questions préjudicielles présentées devant elle.

Par ailleurs, il résulte des dispositions de l'article 267 précité, tel qu'interprété par la CJUE, qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une demande de décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'elle pose à la Cour.

Or, l'article 23 § 5 du règlement européen n° 2014/537 du 16 avril 2014 énonce que « *les pouvoirs de surveillance et d'enquête des autorités compétentes sont exercés dans le plein respect du droit national, en particulier du respect des principes du respect de la vie privée et des droits de la défense* ».

En conséquence, ce renvoi explicite au droit national prive de toute pertinence un contrôle de conformité par rapport à ce règlement qui ne comporte pas de dispositions propres quant aux pouvoirs de surveillance et d'enquête.

Il en va de même de la question relative à l'application de certaines dispositions de la loi PACTE à une procédure de sanction en cours. Il s'agit là d'une question de procédure qui relève du droit national et n'appelle pas une interprétation d'un texte européen.

Enfin, s'agissant de la conformité des articles L. 824-4 à L. 824-11 du code de commerce aux principes d'égalité des armes et des droits de la défense garantis par les articles 47 et 48 § 2 de la Charte des droits fondamentaux, est, en réalité,

posée, sous couvert d'interprétation d'un texte européen, une question de conformité du droit national au droit de l'Union.

Il n'y a donc pas lieu de transmettre les questions préjudicielles présentées par MM. Gravier, Schwaller et Tamet et par les sociétés Mazars, PWC Audit, PWC Entreprises et Michel Tamet & Associés.

II.1.4. Les demandes de sursis à statuer

Tous les mis en cause sollicitent, sur le fondement du droit à un procès disciplinaire équitable, du respect des droits de la défense et dans l'intérêt de la bonne administration de la justice, qu'un sursis à statuer soit ordonné dans l'attente du jugement définitif de la procédure pénale en cours, retenant que le juge disciplinaire devrait nécessairement attendre que le juge pénal statue sur l'existence d'une fraude de la part des entités contrôlées susceptible d'avoir entravé la mission des commissaires aux comptes et en rappelant l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache à la décision pénale. Ils relèvent que le juge pénal dispose de pouvoirs d'investigations étendus dont ne jouit pas le juge disciplinaire et que les commissaires aux comptes bénéficient d'un droit d'accès aux éléments susceptibles d'être recueillis dans le cadre de l'instance pénale afin de pouvoir se défendre devant le juge disciplinaire. Ils soutiennent encore qu'une décision préalable du juge disciplinaire porterait atteinte aux droits de la défense et au principe *ne bis in idem*, tout en comportant le risque d'une contrariété de décisions. Ils font valoir enfin qu'une décision éventuellement défavorable rendue par le juge disciplinaire à leur encontre les placerait dans une situation de rupture d'égalité avec d'autres parties au procès pénal qui n'auraient pas fait l'objet d'une sanction disciplinaire, en violation des droits de la défense, du droit à un procès équitable, du principe de l'égalité des armes et de la présomption d'innocence.

En outre, le conseil de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises étend sa demande de sursis à statuer à la procédure administrative qu'il a introduite devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise aux fins de voir annuler ce qui constituerait, selon lui, une décision implicite de rejet de la part de la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes qui n'a pas répondu à sa lettre du 10 août 2019 demandant qu'il lui soit donné acte de ce que la procédure disciplinaire était régie par la loi antérieure à l'entrée en vigueur de la loi PACTE.

Il sollicite également que la formation restreinte sursoie à statuer dans l'attente de l'issue de l'action en responsabilité civile intentée par les liquidateurs judiciaires des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo devant le tribunal judiciaire de Paris, au motif qu'une sanction disciplinaire serait susceptible de constituer un pré-jugement et de les placer dans une situation plus défavorable que les cadres dirigeants des entités contrôlées dont la responsabilité est également susceptible d'être recherchée, et porterait ainsi atteinte au principe d'égalité et du droit à un procès équitable.

De son côté, le conseil de M. Krief sollicite le sursis à statuer dans l'attente de la décision du Conseil d'Etat saisi du recours en annulation des décisions implicites de rejet, imputées à la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes, au rapporteur général et au président de la formation restreinte, concernant sa demande de sursis à statuer présentée le 2 octobre 2019.

Sur ce, la formation restreinte :

Aucune disposition législative ou réglementaire ni aucun principe général de droit ne prévoit les conditions dans lesquelles la formation restreinte serait tenue de surseoir à statuer, dans l'attente d'une décision du juge civil, pénal ou administratif. Un tel sursis à statuer peut toutefois être ordonné lorsque cela paraît utile à la qualité l'instruction de l'instance dont elle est saisie ou à la bonne administration de la justice.

1. La demande de sursis à statuer dans l'attente de la décision du juge civil

Aucun élément concernant l'action en responsabilité engagée par les liquidateurs judiciaires des sociétés du groupe Agripole n'a été versé au dossier, de sorte qu'il est difficile de mesurer la pertinence ou le bien-fondé de la demande.

Par ailleurs, il résulte des explications orales données par un conseil des mis en cause lors de la séance de la formation restreinte que, au jour de la séance de celle-ci, seuls les commissaires aux comptes étaient attirés dans le cadre de la procédure civile. Il ne peut donc y avoir, pour l'instant, un risque de rupture d'égalité avec qui que ce soit.

Dès lors, l'indépendance des procédures disciplinaire et civile justifie qu'il soit statué sans attendre la décision définitive du juge civil sur les poursuites engagées contre les intéressés.

2. La demande de sursis à statuer dans l'attente des décisions du juge administratif

2.1. La demande pendante devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Le conseil de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises a, par lettre du 5 juin 2019, demandé à la présidente du Haut conseil, au nom du « *principe de sécurité juridique* », si elle entendait ou non appliquer à la procédure disciplinaire les concernant les dispositions issues de l'article 24 de la loi PACTE. Par lettre du 6 juin suivant, celle-ci a répondu qu'il lui appartenait, en sa qualité de conseil des parties auxquelles des griefs avaient été notifiés, de tirer « *les conséquences juridiques éventuelles de la publication de la loi n° 2019-486 précitée sur la procédure de sanction ouverte* ». Le conseil de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises a, par lettre du 10 août 2019, demandé à la présidente du Haut conseil « *de ne pas appliquer la loi « pacte » à la procédure en cours les concernant* » et « *pour la bonne régularité procédurale* » de leur « *donner*

acte » de ce que « *la procédure en référence (...) est régie par la loi antérieure à l'entrée en vigueur des nouveaux textes du code de commerce issus des dispositions de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019* ».

Se prévalant de l'existence d'une décision implicite de rejet qui serait née du silence gardé par la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes sur cette dernière demande, les sociétés PWC Audit et PWC Entreprises, ainsi que M. Gravier, ont saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise d'un recours tendant à son annulation.

Le conseil de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises ne saurait tout à la fois demander à la formation restreinte de constater qu'elle n'est pas saisie en raison de ce que la loi PACTE ne s'appliquerait pas à la présente procédure et solliciter le sursis à statuer en attendant que le juge administratif se prononce sur cette même question.

Au demeurant, l'engagement, par les mis en cause, d'une procédure tendant à obtenir du tribunal administratif de Cergy-Pontoise l'annulation d'une décision implicite de rejet imputée à la présidente du Haut conseil, relève d'une procédure spécifique et ne saurait contraindre la formation restreinte à surseoir à statuer dans l'attente des décisions à intervenir devant la juridiction administrative. Aucun texte ne prévoit, en pareille hypothèse, un sursis à statuer, qui doit rester tout à fait exceptionnel. Sa mise en œuvre pourrait, en effet, entraîner une complète paralysie de la procédure de sanction jusqu'à épuisement de tous les moyens présentés et de toutes les voies de recours intentées par les mis en cause devant le juge administratif, ce qui serait contraire à une bonne administration de la justice.

2.2. La demande pendante devant le Conseil d'Etat

Les conseils de MM. Tamet, Krief et Sardet ont, respectivement par lettres des 25 septembre, 2 et 11 octobre 2019, saisi la présidente du Haut conseil d'une demande de sursis à statuer dans l'attente de l'issue de la procédure pénale en cours. Ils ont adressé à la même époque une demande identique au rapporteur général et au président de la formation restreinte.

C'est dans ces circonstances que MM. Tamet, Krief et Sardet ont déféré au Conseil d'Etat les décisions implicites de rejet nées du silence gardé durant plus de deux mois sur ces différentes demandes par la présidente du Haut conseil, le rapporteur général et le président de la formation restreinte.

Par décision du 23 janvier 2020, le Conseil d'Etat, statuant en référé, a rejeté la requête des intéressés au motif que « *le haut conseil et le rapporteur général ayant ainsi épuisé leur compétence respective, il appart[enait] à la seule formation restreinte de décider de la suite à donner à sa saisine* ». Le juge des référés ajoutait que, en tout état de cause, le silence gardé par le président de la formation restreinte présentait le caractère d'un acte préparatoire qui n'était pas détachable de la procédure disciplinaire menée à l'encontre des requérants et que cette décision implicite de rejet, à la supposer établie, ne constituait pas une décision

susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir ni, par suite, d'une requête aux fins de sa suspension.

Par décision du 19 novembre 2020, le Conseil d'Etat, statuant au fond, a rejeté la demande comme étant irrecevable.

Dès lors, la demande de sursis à statuer formée par MM. Tamet, Krief et Sardet est devenue sans objet.

3. La demande de sursis à statuer dans l'attente de la décision du juge pénal

Les griefs notifiés aux personnes mises en cause ont été arrêtés par la FCI à partir des dossiers d'audit tenus par celles-ci. Les opinions non étayées ou erronées qui leur sont reprochées découlent soit de l'absence de documentation de la démarche qu'elles ont suivie pour parvenir à une opinion sur les comptes des exercices passés en revue, soit de la présence dans leur dossier d'éléments qui contredisent l'opinion émise. Le fondement des procédures pénale et disciplinaire est donc différent.

Quant au grief fait à la société Mazars de ne pas avoir mis en place, pour les mandats non EIP, une procédure d'identification des dossiers risqués, il s'agit d'un problème d'organisation interne du cabinet sans lien avec la procédure pénale en cours. Il en va de même pour les griefs propres formulés à l'encontre de M. Sardet, portant sur l'exécution d'une prestation interdite et sur des atteintes à son indépendance, qui sont appréciés à partir des seuls éléments contenus dans la procédure disciplinaire.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions aux fins de sursis à statuer.

II.1.5. Les exceptions de nullité

Les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises concluent, à titre principal, à l'absence de saisine de la formation restreinte au regard de l'application de la loi PACTE à la présente procédure, subsidiairement, à l'irrégularité de sa saisine, à la survie de la loi ancienne pour les besoins d'une procédure en cours et, en toute hypothèse, à l'annulation de l'enquête et de tous les actes subséquents compte tenu de l'atteinte portée aux droits de la défense et au principe de la contradiction pendant toute la phase de la procédure antérieure à la notification des griefs. Sur ce dernier point, il est reproché, au rapporteur général, une enquête exclusivement à charge, exécutée de manière déloyale et, à la FCI, une notification des griefs accusatrice, sans la moindre réserve, ainsi qu'une violation du principe de l'individualisation des poursuites.

Les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises soutiennent également que la globalisation des poursuites conduirait à un risque

fort d'absence d'individualisation des sanctions et à une atteinte au secret des affaires et au secret professionnel compte tenu que les dossiers de travail des commissaires aux comptes poursuivis sont devenus accessibles à tous.

Le conseil de M. Sardet soutient de son côté que la procédure serait nulle en raison, d'une part, du manque d'impartialité objective du rapporteur général auquel il est notamment reproché son audition, à deux reprises, par la FCI et d'avoir ainsi pesé sur la décision de celle-ci, d'autre part, d'avoir étendu de sa seule initiative le périmètre de l'enquête et d'avoir ainsi retenu des griefs à l'encontre de M. Sardet pour des faits sur lesquels celui-ci n'a pas été entendu.

Pour le conseil de M. Krief, la décision de poursuite serait entachée de nullité en raison, d'une part, de la méconnaissance des règles fondamentales d'impartialité et d'équité, compte tenu du rôle central occupé par le rapporteur général pendant toute la procédure qui précède le rapport final et du parti pris affiché tout au long de l'enquête par celui-ci, d'autre part, de la violation du principe de responsabilité individuelle en matière disciplinaire.

Le conseil de M. Schwaller et de la société Mazars articule ses moyens de nullité autour d'une exception d'inconventionnalité et d'inconstitutionnalité, d'une violation de l'article 6 de la CESDH, d'une atteinte au principe de légalité des délits et des peines et à celui de loyauté de l'enquête.

Enfin, selon le conseil de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés, la saisine de la formation restreinte serait irrégulière dans la mesure où le rapporteur général se serait autosaisi et, par ailleurs, la procédure d'enquête serait nulle compte tenu, premièrement, des pouvoirs exorbitants utilisés dans cette affaire par le rapporteur général, alors que le droit européen réserverait le recours à ces pouvoirs pour les enquêtes concernant les EIP, deuxièmement, de l'atteinte au principe de l'égalité des armes et à celui du contradictoire, troisièmement, de la violation des principes d'individualisation des poursuites et de responsabilité individuelle et, enfin, de l'absence de base légale des poursuites, la violation des NEP ne constituant plus depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016 une faute disciplinaire.

En outre, le conseil de la société Michel Tamet & Associés fait valoir que les poursuites ont été engagées de manière irrégulière à son égard motif pris qu'elle n'aurait jamais été avisée, avant de recevoir la notification des griefs, qu'elle faisait l'objet d'une enquête et qu'elle n'aurait jamais été entendue sur les faits qui lui sont reprochés.

Pour sa part, le rapporteur général conclut au rejet de l'ensemble des moyens de procédure soulevés par les conseils des mis en cause.

Sur ce, la formation restreinte :

Les moyens concluant à l'absence de saisine de la formation restreinte ou à l'irrégularité de sa saisine ont été examinés au point II.1.1 auquel il est renvoyé.

Il sera statué sur celui tiré de la violation du principe de responsabilité individuelle lors de l'étude au fond des griefs car ce moyen de procédure se rattache à la question de l'imputabilité de la faute (cf. II.2.1.1.).

1. Sur l'atteinte aux droits de la défense, au principe de la contradiction et à la loyauté de l'enquête

L'affirmation que l'enquête aurait été conduite exclusivement à charge sans permettre l'accès au dossier est inopérante dès lors qu'elle vise des circonstances relevant d'une phase procédurale qui n'est pas soumise au principe de la contradiction. En effet, s'il résulte de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, comme de l'article 6 de la CESDH, qu'aucune sanction ayant le caractère d'une punition ne peut être infligée à une personne sans que celle-ci ait été mise à même de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat s'accordent pour juger que la phase d'enquête n'est pas soumise à cette exigence. Les deux hautes juridictions ont régulièrement rappelé que le principe des droits de la défense, qui implique celui de la contradiction, est sans application aux enquêtes préalables à la notification des griefs (C. cass., Com., 6 février 2007, n° 05-20.811 ; C. cass., Com., 1er mars 2011, n° 09-71.252 ; C. cass., Com., 16 décembre 2020, n° 19-21.091 ; C.E., 28 décembre 2009, n° 301654 ; C.E., 15 mai 2013, n° 356054 ; C.E., 2 juillet 2015, n° 366108 ; C.E., 3 février 2016, n° 369198).

Il importe seulement que la personne visée par la procédure ait accès, après l'ouverture de la procédure disciplinaire, à l'intégralité des pièces soumises à la formation appelée à se prononcer sur la caractérisation des griefs et à prononcer, le cas échéant, des sanctions.

Or, dans la présente affaire, les personnes mises en cause et leurs conseils ont pu, à partir de la notification des griefs, consulter l'entier dossier de la procédure et faire valoir leurs observations en réponse dans des mémoires écrits circonstanciés, appuyés, pour certaines d'entre elles, par des avis de professionnels.

La solution jurisprudentielle dégagée par ces deux hautes juridictions suppose, toutefois, que l'enquête se soit déroulée dans des conditions garantissant qu'il n'ait pas été porté une atteinte irrémédiable aux droits de la défense des personnes auxquelles des griefs ont ensuite été notifiés (C.E., 15 mai 2013, n° 356054 ; C.E., 3 février 2016, n° 369198 ; C.E., 6 novembre 2019, n° 414659 ; à rapprocher de C. cass., Com., 1^{er} mars 2011, n° 09-71.252).

Il revient à celui qui invoque la déloyauté de l'enquête d'en rapporter la preuve.

Selon les conseils des mis en cause, l'enquête serait déloyale pour avoir esquivé la fraude dont auraient été victimes les commissaires aux comptes, pour avoir été réalisée exclusivement à charge, pour contenir des questions fermées, pour n'avoir jamais fait référence aux NEP au cours des auditions, pour avoir outrepassé la saisine du rapporteur général ou encore, pour ce dernier, pour avoir réclamé des documents sans lien avec la certification des comptes annuels des sociétés du groupe Agripole comme, notamment, la procédure de licenciement de M. Sardet ou les documents concernant l'organisation interne générale de la société Mazars.

Les personnes mises en cause ne sauraient invoquer la méconnaissance des droits de la défense en se prévalant du fait que le rapporteur général aurait volontairement passé sous silence la fraude commise par les dirigeants des sociétés du groupe Agripole, laquelle aurait trompé les commissaires aux comptes qui auraient été destinataires de fausses informations, dès lors que l'enquête du rapporteur général avait pour objet de vérifier que les opinions émises par les commissaires aux comptes étaient étayées par les dossiers d'audit qui les sous-tendaient. Si le jugement professionnel des commissaires aux comptes a pu être induit en erreur par de fausses informations émanant de la direction des sociétés concernées, cela sera apprécié lors de l'examen au fond des griefs.

Par ailleurs, la référence aux NEP dans les notifications des griefs, alors qu'il n'en aurait pas été fait état lors des auditions, n'est pas déloyale dans la mesure où les auditions ont pour objectif de susciter les explications de la personne concernée tandis que les notifications de griefs ont pour but de qualifier juridiquement les faits qui leur sont, *in fine*, reprochés.

Quant au fait pour un commissaire aux comptes d'avoir été entendu sur les comptes de filiales de la société Agripole à un moment où l'enquête était limitée à la certification des comptes annuels et consolidés de la société Agripole, il n'est pas déloyal dans la mesure où le commissaire aux comptes de cette société devait réaliser certains travaux sur les comptes des filiales dans le cadre de la consolidation.

Enfin, aucune atteinte irrémédiable aux droits de la défense ne peut être tirée de la circonstance que le rapporteur général a utilisé des informations obtenues lors de ses investigations. En effet, le rapporteur général est libre de déterminer l'étendue de ses investigations et est en droit d'exploiter les documents ainsi obtenus qui se révèlent utiles à sa mission, dès lors qu'ils ont un rapport avec l'objet de l'enquête et qu'ils sont portés à la connaissance des personnes concernées. Contrairement à ce qui est soutenu, la procédure de licenciement de M. Sardet présente un intérêt pour les faits objet de l'enquête dans la mesure où sa lettre de mise à pied par la société Mazars a pour cause la manière dont il a conduit l'audit des comptes des sociétés du groupe Agripole et son comportement au cours de celui-ci. Quant aux documents relatifs à l'organisation interne générale de la société Mazars, ils ont permis au rapporteur général de vérifier les procédures mises ou non en place par celle-ci pour éviter les risques dans la conduite des mandats dont elle était titulaire.

En effet, la prévention des risques se rattache par un lien nécessaire à la bonne exécution par la structure d'exercice professionnel de toute mission de certification, comme cela résulte de la rédaction de l'alinéa 1^{er} de l'article 15 du code de déontologie applicable à l'époque des faits (décret n° 2010-131 du 10 février 2010). Le rapporteur général était donc en droit de réclamer ces éléments, conformément à l'article L. 824-5 2° du code de commerce, applicable à l'époque des faits, qui disposait que le rapporteur général du Haut conseil du commissariat aux comptes et les enquêteurs pouvaient « *obtenir de toute personne tout document ou information lié à la mission de certification des comptes ou à toute autre prestation fournie par le commissaire aux comptes aux personnes ou entités dont il certifie les comptes [...]* ». En conséquence, le grief relatif à la prévention des risques entre dans le périmètre de l'enquête portant sur la certification des comptes des sociétés du groupe Agripole.

En tout état de cause, les personnes poursuivies ne démontrent pas une atteinte irrémédiable aux droits de la défense dès lors qu'elles ont pu, tant durant l'enquête qu'après la notification des griefs et lors de la séance de la formation restreinte, produire toute pièce qu'elles considéraient comme utile à leur défense. Par ailleurs, elles n'ont formulé aucune observation à l'issue de leur audition alors qu'elles ont tous été assistées d'un avocat lors de celle-ci et, pour la plupart d'entre elles, de professionnels de l'audit.

Dès lors, ces moyens de procédure doivent être écartés.

2. Sur le manque d'impartialité du rapporteur général et de la FCI

Les exigences d'impartialité et d'indépendance édictées par l'article 6 de la CESDH sont applicables aux seules autorités de jugement, ce qui n'est ni le cas du rapporteur général, chargé de conduire l'enquête et d'élaborer le rapport final, ni celui de la FCI lorsqu'elle arrête les griefs.

La notification des griefs émanant d'un organe distinct de la formation restreinte, il ne saurait être utilement soutenu qu'en tenant pour établis les faits dont elle fait état, cette notification aurait porté atteinte au principe d'impartialité.

La procédure n'est donc pas entachée de nullité pour méconnaissance de ce principe.

3. Sur l'auto-saisine du rapporteur général

Contrairement à ce qui est soutenu par le conseil de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés, le reproche d'auto-saisine fait au rapporteur général ne saurait prospérer dans la mesure où l'avant dernier alinéa de l'article L. 824-4 du code de commerce, dont la rédaction est inchangée depuis 2016, prévoit que le rapporteur général peut se saisir des signalements dont il est destinataire.

En l'espèce, le rapporteur général a reçu une lettre émanant du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), datée du 27 mars 2017, l'invitant à enquêter sur la « *qualité des travaux d'audit légal ayant conduit à la certification depuis plusieurs années des comptes des sociétés du groupe Agripole* ».

Si l'auteur de ce courrier vise nommément le nom des deux derniers cabinets d'audit à avoir certifié les comptes, il s'interroge néanmoins sur la manière dont le contrôle légal des comptes de ces sociétés a fonctionné pendant plusieurs exercices, ce qui pouvait conduire le rapporteur général à mener des investigations sur tous les commissaires aux comptes ou co-commissaires aux comptes qui avaient pris part à la certification des comptes de ces différentes entités dans la période non prescrite.

Par ailleurs, les mis en cause ne démontrent pas en quoi le rapporteur général, qui choisit librement la nature et l'étendue des investigations auxquelles il décide de procéder, aurait, par les investigations menées, agi de façon déloyale ou irrémédiablement compromis les droits de la défense.

Dès lors, ce moyen de procédure doit être écarté.

4. Sur les exceptions d'inconventionnalité et d'inconstitutionnalité

Dans leur mémoire en défense, la société Mazars et M. Schwaller soutiennent, à titre principal, une exception d'inconventionnalité des articles L. 824-4 et suivants du code de commerce au regard du règlement EU 2014/537 et des articles 47 et 48 §2 de la Charte des droits fondamentaux au motif, d'une part, que la procédure de sanction instituée par les articles L. 824-4 et suivants ne respecterait pas le principe de l'égalité des armes prévu par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux dès lors que la procédure instaurerait un déséquilibre patent entre les parties tout au long de l'enquête, qui n'est pas contradictoire, et que ce déséquilibre ne serait pas neutralisé par la phase suivante de la procédure dans la mesure où la personne mise en cause ne bénéficierait pas, après la notification des griefs, d'une phase d'instruction contradictoire et ne pourrait pas demander devant la formation restreinte des investigations complémentaires, poser des questions ou faire citer des témoins dont l'audition reste de la seule discrétion du président de ladite formation et, d'autre part, que la procédure disciplinaire ne serait pas conforme à l'article 48 de la Charte des droits fondamentaux car il n'y aurait ni débat contradictoire, ni accès au dossier en amont de la notification des griefs.

Ils soutiennent également une exception d'inconventionnalité et d'inconstitutionnalité en arguant que l'application immédiate de la loi PACTE à la procédure en cours a, en supprimant le second passage devant la FCI, privé les concluants de la possibilité de faire valoir leurs prétentions et argumentation avant d'être cités devant la formation restreinte. Il s'en suivrait une atteinte aux droits de

la défense, au principe de la contradiction et au droit à un recours effectif garantis par l'article 6 de la CEDH et l'article 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

Lors de la séance de la formation restreinte, le conseil de M. Schwaller et de la société Mazars a déclaré que l'exception d'inconstitutionnalité développée dans son mémoire écrit devait se lire comme étant en réalité une exception d'inconventionnalité.

Si l'article 55 de la Constitution consacre la prééminence des normes internationales sur les textes nationaux, seules les juridictions judiciaire et administrative, au sens du droit interne, ont compétence pour exercer ce contrôle. Or, il a été démontré ci-avant que le législateur n'a pas entendu reconnaître cette nature à la formation restreinte (cf. II.1.2.).

Il n'appartient donc pas à la formation restreinte, statuant en matière de sanction, d'apprécier, dans le cadre d'un contrôle de conventionalité, la conformité des lois aux engagements internationaux de la France.

Par suite, ce moyen de procédure ne peut qu'être écarté.

5. Sur la violation du principe de la contradiction postérieurement à la notification des griefs

Il est soutenu qu'en n'accordant pas aux personnes mises en cause un délai suffisamment long pour répliquer à la notification des griefs, le rapporteur général aurait porté atteinte au principe de la contradiction.

En l'espèce, les personnes concernées ont disposé d'un délai de quatre mois à compter de la réception de la lettre de notification des griefs.

Ce délai apparaît proportionné tant au regard des dispositions de l'alinéa 2 de l'article R. 824-11 du code de commerce alors en vigueur, qui prévoyait que le délai ne pouvait être inférieur à un mois, qu'au regard des réponses circonstanciées et documentées adressées par les différents mis en cause.

Au demeurant, ceux-ci ont disposé, entre la notification de griefs intervenue le 7 février 2019 et la date de la séance de la formation restreinte qui s'est tenue du 28 septembre au 6 octobre 2020, d'un délai de plus de 18 mois pour présenter leurs arguments au soutien de leur défense. A l'examen du nombre et du volume des mémoires déposés, force est de constater qu'ils ont exercé ce droit.

Dès lors, ce moyen de procédure doit être écarté.

6. Sur l'atteinte au droit à un tribunal impartial et indépendant

Il est fait grief à la procédure prévue devant le Haut conseil de ne pas opérer de distinction entre les fonctions de poursuite et jugement. Il est soutenu qu'en permettant au président de la formation restreinte de faire procéder par le rapporteur général à toute investigation complémentaire, l'article R. 824-19 du code de commerce ferait participer ce dernier au jugement de l'affaire.

En prévoyant deux organes distincts, la FCI et la formation restreinte, les textes assurent une séparation nette entre les phases de poursuite et de sanction au sein du Haut conseil.

Les membres de la formation restreinte, s'ils appartiennent au collège du Haut conseil, ne siègent pas lors des réunions et des délibérations de la FCI, de sorte qu'il existe une véritable étanchéité entre les phases d'enquête et de poursuite, d'une part, et la phase de sanction, d'autre part, garantissant ainsi l'impartialité de l'organe disposant du pouvoir de sanction. Ce cloisonnement se trouve renforcé par la possibilité qui est donnée au président du Haut conseil de former un recours contre les décisions de la formation restreinte (articles L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce).

Par ailleurs, aucune atteinte au droit à un tribunal impartial et indépendant ne peut être tirée de la circonstance que le rapporteur général peut exécuter à la demande du président de la formation restreinte des actes d'enquête complémentaires, conformément à l'article R. 824-19 du code de commerce. Dans l'hypothèse où il serait fait application de cette disposition, les actes ainsi accomplis seraient ensuite soumis au débat contradictoire à l'issue duquel la formation restreinte rendrait une décision hors la présence du rapporteur général.

Dès lors ce moyen de procédure ne peut prospérer.

7. Sur l'atteinte au principe de légalité des délits et des peines

Dans son mémoire écrit, le conseil de M. Schwaller et de la société Mazars objecte que les griefs notifiés à ses clients seraient imprécis dans leur rédaction et résulteraient, en outre, d'une interprétation extensive des NEP au point de porter atteinte au principe de légalité des délits et des peines prévu l'article 8 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

Le contenu de la notification des griefs doit permettre à la personne mise en cause de comprendre les faits qui lui sont reprochés et les manquements qu'ils pourraient constituer, afin qu'elle puisse se défendre utilement.

En l'espèce, les notifications de griefs adressées aux mis en cause comportent les faits, les textes législatifs et réglementaires auxquels ces faits contreviendraient et les manquements qu'ils pourraient caractériser.

Les personnes concernées par les poursuites ont donc été mises en mesure de se défendre au regard de chacun des griefs notifiés, ce qu'elles ont d'ailleurs fait en produisant des observations les contestant.

La critique relative à l'interprétation extensive des NEP par le rapporteur général, sous couvert d'un moyen de procédure, vise en réalité à contester le bien-fondé des griefs et ne peut être appréciée que lors de leur examen au fond.

Dès lors, le moyen de procédure doit être écarté.

8. Sur les pouvoirs d'enquête utilisés par le rapporteur général

Le conseil de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés reproche au rapporteur général d'avoir utilisé des pouvoirs d'enquête exorbitants que le droit européen réserverait, selon lui, aux enquêtes concernant les EIP.

En l'espèce, le rapporteur général a fait application des pouvoirs qu'il tient des textes législatifs et réglementaires du code de commerce. Il n'est pas rapporté la preuve, ni même allégué, qu'il les aurait outrepassés.

Dès lors, le moyen de procédure doit être écarté.

9. Sur le grief d'absence de base légale des poursuites, la violation des NEP ne constituant plus depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016 une faute disciplinaire

Se fondant sur l'article L. 824-1 du code de commerce qui définit la faute disciplinaire comme un manquement aux « *conditions légales d'exercice de la profession* », le conseil de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés en déduit que la violation des NEP, qui sont homologuées par arrêté du garde des sceaux, ne constituerait plus, depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016, une faute disciplinaire. Il conclut donc à la nullité des poursuites qui ont pour fondement la transgression de plusieurs NEP.

L'article L. 821-13 du code de commerce, applicable à l'époque des faits et dont la rédaction est inchangée depuis, dispose que « *en l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, [le commissaire aux comptes] 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* ».

En mentionnant les conditions légales d'exercice, l'article L. 824-1 du code de commerce ne vise pas seulement les conditions d'exercice prévues par des textes législatifs, mais l'ensemble des conditions d'exercice définies par des normes

comportant des prescriptions générales obligatoires, parmi lesquelles les normes d'exercice professionnel, homologuées par arrêté du garde des sceaux, auxquelles renvoie expressément l'alinéa 2 de l'article L. 821-13 précité.

Dès lors, le moyen de procédure tiré d'un défaut de base légale de la notification des griefs doit être écarté.

10. Sur la globalisation des poursuites

Le rapporteur général n'a méconnu aucun principe en poursuivant dans une même procédure tous les commissaires aux comptes qui ont participé à la certification des comptes des exercices 2012 à 2015 des sociétés du groupe Agripole, dès lors que chacun d'entre eux s'est vu notifier des griefs individualisés.

Il ne peut davantage être valablement soutenu que la poursuite, dans une même procédure de sanction, de plusieurs commissaires aux comptes, porterait atteinte au secret professionnel et au secret des affaires compte tenu des informations que leurs rapports d'audit peuvent contenir.

Le secret professionnel auquel ils sont tenus par l'article L. 822-15 du code de commerce et l'article 9 du code de déontologie, n'est pas un droit pour les commissaires aux comptes mais une obligation, pénalement sanctionnée, à laquelle ils sont astreints et qui cesse lorsque la loi le prévoit. En l'espèce, l'article L. 821-12 du code de commerce prévoit une exception à ce secret à l'égard des agents du Haut conseil.

Par ailleurs, par deux arrêts rendus le 14 novembre 1995, la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que, lorsque la responsabilité civile du commissaire aux comptes ou de l'expert-comptable est mise en cause, ces professionnels doivent produire l'ensemble de leur dossier de travail si cela leur est demandé par le juge ou l'expert commis par ce dernier (Com. 14 nov. 1995, n° 94-13.361 ; Com. 14 nov. 1995, n° 93-10.937). Les mêmes règles doivent s'appliquer lorsque la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes est recherchée.

Ainsi, il résulte, tant de l'article L. 821-12 précité que de la jurisprudence de la Cour de cassation, que le secret professionnel auquel sont astreints les commissaires aux comptes ne peut faire obstacle à la poursuite de plusieurs de ceux-ci dans une même procédure disciplinaire.

Dès lors, le moyen de procédure doit être écarté.

11. Sur l'irrégularité des poursuites concernant la société Michel Tamet & Associés

Comme le soutient à juste titre son conseil, la société Michel Tamet & Associés n'a pas été avisée, avant de recevoir une notification des griefs, qu'elle faisait l'objet

d'une enquête et n'a jamais été entendue par les enquêteurs ou le rapporteur général sur les faits qui lui sont reprochés.

Pour autant, il ne résulte d'aucun texte que le rapporteur général doit entendre les personnes concernées par les faits sur lesquels il enquête, le premier alinéa de l'article R. 824-5 du code de commerce, dont la rédaction n'a pas été modifiée par le décret du 21 mars 2020, énonçant que « *l'enquêteur peut convoquer et entendre toute personne susceptible de lui fournir tout renseignement utile à l'accomplissement de sa mission* ».

Dès lors, le défaut de convocation de la société Michel Tamet & Associés au stade de l'enquête, pour regrettable qu'il soit, ne saurait entraîner la nullité de la poursuite à l'égard de celle-ci dans la mesure où, bien que n'ayant pas été entendue par le rapporteur général, elle a eu accès au dossier à partir de la notification des griefs et a pu faire valoir toutes observations utiles sur le fond et la forme de la procédure suivie contre elle.

Si la société Michel Tamet & Associés n'a pas comparu devant la formation restreinte, cela relève de son seul fait. Rien, en effet, ne faisait obstacle à ce que son président, s'il était indisponible pour des raisons médicales, donne délégation à l'un de ses salariés pour la représenter.

Dès lors, le moyen de procédure doit être écarté.

II.2. Examen des griefs relatifs à la certification des comptes

II.2.1. Motivation commune à l'ensemble des griefs relatifs à la certification des comptes

II.2.1.1. Imputabilité des manquements disciplinaires aux personnes morales

Les conseils des sociétés Mazars, PWC Audit, PWC Entreprises et Michel Tamet et Associés soutiennent que, à défaut de rapporter la preuve d'une faute imputable aux personnes morales, la responsabilité disciplinaire de celles-ci ne saurait être recherchée sans méconnaître le principe de responsabilité personnelle.

Sur ce, la formation restreinte :

Il résulte des articles R. 822-55 et R. 822-61 du code de commerce, dans leur rédaction issue du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016, comme des articles R. 822-91, R. 822-92 et R. 822-99, dans leur rédaction antérieure à ce décret, que les sociétés, de commissaires aux comptes sont personnellement soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, dont celles relatives à la discipline, et que les poursuites disciplinaires intentées à leur encontre sont indépendantes de celles intentées à l'encontre de leurs associés.

Pour autant, aucun texte n'établit les conditions d'imputabilité des manquements disciplinaires à ces personnes morales, les règles de mise en cause de la responsabilité pénale des personnes morales telles que définies par l'article 121-2 du code pénal ne pouvant être utilement invoquées dans le cadre de la répression disciplinaire de manquements.

Toutefois, il résulte des articles L. 822-9 et L. 822-1-3 du code de commerce, tant dans leur rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 que dans celle qui était en vigueur entre le 8 décembre 2008 et le 17 mars 2016, que, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les associés signataires, c'est-à-dire les commissaires aux comptes personnes physiques inscrits sur la liste des commissaires aux comptes, qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes. La société ne peut donc exercer d'actes professionnels que par l'intermédiaire de ses associés personnes physiques ayant qualité pour exercer la profession de commissaire aux comptes.

Dès lors, les manquements disciplinaires commis par les associés signataires dans le cadre de leurs fonctions sont de nature à être directement imputés à la société au nom de laquelle sont exercées les fonctions de commissaire aux comptes, sans que soit nécessaire la preuve d'un manquement distinct de la société, ni que soient méconnus le principe constitutionnel de responsabilité personnelle ou les règles de représentation légale des personnes morales (à rapprocher C.E., 6 juin 2008, n° 300619).

En conséquence, la responsabilité des sociétés Mazars, PWC Audit, PWC Entreprises et Michel Tamet & Associés doit être retenue pour l'ensemble des griefs qui sont établis à l'égard de leurs associés signataires des rapports.

II.2.1.2. Application de la NEP 700

De manière liminaire, il sera indiqué que les notifications de griefs font systématiquement référence pour chaque grief à la NEP 700 relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Cette NEP prévoit notamment les cas où le commissaire aux comptes certifie les comptes, les certifie avec réserve, refuse de les certifier ou est dans l'impossibilité de les certifier.

Quel que soit le cas envisagé, l'opinion du commissaire aux comptes est formulée à partir des comptes pris dans leur ensemble et non pas sur chaque poste comptable du bilan et du compte de résultat.

Il n'est donc pas possible, sauf cas particulier comme celui de certaines limitations de travaux qui seront examinées ci-après, de retenir la violation de la NEP 700 pour un grief pris isolément.

Par ailleurs, il n'appartient pas à la formation restreinte d'indiquer si, pour chaque

exercice visé par les notifications de griefs, les comptes des sociétés concernées par l'enquête devaient ou non être certifiés, avec ou sans réserve.

En conséquence, et sous réserve de griefs portant sur des limitations de travaux, la violation de la NEP 700 sera écartée.

II.2.1.3. Application de la NEP 100

Au sein des sociétés du groupe Agripole retenues dans le périmètre de l'enquête, le commissariat aux comptes de quatre d'entre elles était exercé par plusieurs commissaires aux comptes. C'était le cas pour les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo.

Les comptes annuels et les comptes consolidés des exercices 2012 à 2015 de la société Agripole ont été audités par la société Mazars sur l'ensemble de la période, ses associés signataires étant M. Sardet et M. Schwaller. Le second commissaire aux comptes a d'abord été la société Michel Tamet & Associés pour les exercices 2012 à 2014, M. Tamet étant le signataire, puis, à partir de l'exercice 2015, la société PWC Audit, dont M. Gravier était le signataire.

La société PWC Entreprises était le commissaire aux comptes historique des entités du groupe Madrange. A la suite du rachat, en juillet 2011, des sociétés du groupe Madrange, comprenant notamment les sociétés Madrange et Géo, la société Mazars a été nommée commissaire aux comptes de ces deux dernières aux côtés de la société PWC Entreprises pour les exercices 2012 et 2013, puis de la société PWC Audit pour les exercices 2014 et 2015. Pour la société Mazars, les associés signataires ont été MM. Sardet et Schwaller, tandis que M. Gravier a signé les rapports sur les comptes au nom des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit.

Des manquements à l'article L. 823-15 du code de commerce, dans sa version applicable à l'époque des faits, et aux dispositions de la NEP 100, relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, sont reprochés aux commissaires aux comptes qui ont audité, dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, les comptes sociaux et consolidés des exercices 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes sociaux des exercices 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo. Aucun grief n'a été retenu à propos du fonctionnement du co-commissariat aux comptes au sein de la société Financière Turenne Lafayette.

Contrairement à ce qu'ont pu soutenir les personnes mises en cause et leurs conseils, la NEP 100 sur l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes n'est pas exclusive, par principe, des autres NEP. Selon son paragraphe 3, cette NEP a pour objet de définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes. Autrement dit, elle a été prévue pour régir les spécificités impliquées par la collégialité. Par conséquent, les principes prévus par les autres NEP qui ne sont pas affectés d'une manière ou d'une autre par la collégialité demeurent intangibles et s'appliquent cumulativement avec ceux de la NEP 100.

La violation des règles posées par la NEP 100 sera examinée au fur et à mesure des autres griefs notifiés aux mis en cause, à l'exception du co-commissariat aux comptes constitué par les sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés.

II.2.2. Le fonctionnement du co-commissariat aux comptes entre la société Mazars et la société Michel Tamet & Associés

Il est reproché aux sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés, ainsi qu'à MM. Sardet, Schwaller et Tamet d'avoir, d'une part, transgressé les dispositions de la NEP 100, § 7, en s'accordant sur une répartition déséquilibrée des travaux d'audit, d'autre part, de n'avoir pas procédé à une revue croisée et à la documentation de celle-ci dans leurs dossiers d'audit, en violation des dispositions de la dite NEP §10 à 14.

Par ailleurs, la notification des griefs vise, pour les comptes annuels, la violation de l'ensemble des dispositions de la NEP 100, et pas seulement des paragraphes 10 à 14 comme pour les comptes consolidés, ce qui signifie qu'il leur est reproché, outre l'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, une absence d'approche concertée de l'audit des comptes annuels (§ 5 et 6 de la NEP 100).

Sur ce, la formation restreinte :

1. A l'occasion des comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole

1.1. La répartition déséquilibrée des travaux d'audit

Selon la lettre de mission commune établie, le 7 décembre 2011, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés de l'exercice 2011 de la société Agripole, la société Michel Tamet & Associés était uniquement chargée de la revue des dossiers de la société Mazars (Annexe 7.1, R 012341 pour la lettre de mission et R 012349 pour la répartition). Autrement dit, aucune tâche d'audit spécifique n'était prévue pour la société Michel Tamet & Associés qui devait réaliser uniquement une revue des travaux de son confrère.

M. Tamet a indiqué au rapporteur général que cette répartition lui « *semblait déséquilibrée et peu valorisante* », au point qu'il avait proposé « *en off* » de s'occuper des impôts différés, sujet technique qu'il maîtrisait bien et qui l'intéressait (p. 7 de son audition, R 001422).

Bien qu'aucune nouvelle lettre de mission mentionnant cette répartition n'ait semble-t-il été établie, il apparaît que pour les exercices 2012 à 2014, les co-commissaires aux comptes ont procédé, de fait, à une répartition différente de celle prévue dans leur lettre de mission commune. Il résulte en effet des déclarations de M. Tamet, confirmées par échange de mails entre les sociétés Michel Tamet & Associés et Mazars, que pour les exercices 2013 et 2014 une répartition de fait a été opérée entre les commissaires aux comptes de la manière suivante : ensemble des travaux réalisés par la société Mazars, à l'exception de ceux relatifs aux impôts

différés, réalisés par M. Tamet (Annexe 1 du rapport d'enquête). Quant à l'exercice 2012, cette répartition de fait est attestée par l'existence, dans les dossiers d'audit, de travaux de M Tamet sur les impôts différés (Annexe 7-1-2 du rapport d'enquête).

Que l'on s'attache à la répartition mentionnée dans la lettre de mission 2011, qui continuait de s'appliquer pour les exercices suivants faute d'avoir été amendée, ou à la répartition de fait pratiquée par les intéressés dès l'exercice 2012, cette répartition fait apparaître un déséquilibre profond, dès lors que les impôts différés ont représenté 2 % de l'actif consolidé (15,1 M€ en 2012 ; 15,4 M€ en 2013 et 13 M€ en 2014) et 1 % du passif consolidé (7,3 M€ en 2012 ; 5,1 M€ en 2013 et 4,7 M€ en 2014). Le déséquilibre est donc patent. Il n'est d'ailleurs pas contesté par les intéressés.

Lors de son audition du 14 novembre 2017, M. Sardet a reconnu que la répartition des travaux d'audit entre les deux co-commissaires aux comptes ne respectait pas le § 7 de la NEP 100. Il a expliqué que c'est lui qui avait recommandé M. Tamet à Mme Piffault parce que c'était un excellent fiscaliste (audition du 16 janvier 2018, p. 33, D 0010280), propos qu'il a confirmés devant la formation restreinte.

Pour M. Schwaller, la répartition des travaux était également déséquilibrée (audition du 14 novembre 2017, p. 22 et 23, D 0007558).

Pour sa part, M. Tamet a admis que la répartition des travaux était « *un peu déséquilibrée* » (audition, p. 8, R 001416).

Cette situation de déséquilibre est non seulement avérée, mais, en outre, délibérée. En effet, elle ne résulte pas de difficultés que les intéressés auraient rencontrées en cours de mandat, mais d'un choix assumé par eux dès l'origine, comme en atteste la lettre de mission de 2011, alors même que la répartition choisie était en complète contradiction avec deux avis rendu par le Haut conseil, les 22 novembre 2007 et 1^{er} juillet 2008, sur le nécessaire équilibre qui doit présider à la répartition des travaux d'audit entre les co-commissaires aux comptes. Les intéressés ont en outre délibérément maintenu cette répartition radicalement déséquilibrée pour les années suivantes, quand le Haut conseil confirmait dans un nouvel avis du 9 février 2012 l'exigence précitée d'équilibre.

En conséquence, le grief fondé sur la NEP 100, § 7, est caractérisé à l'égard des sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés, ainsi que de MM. Sardet, Schwaller et Tamet.

1.2. L'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci

Les dossiers de travail de la société Tamet & Associés ne documentent, pour les exercices 2012, 2013 et 2014, ni la revue croisée des travaux réalisés par la société Mazars, ni l'analyse critique de ceux-ci, ni d'éventuels travaux complémentaires qu'aurait effectués la société Tamet & Associés.

L'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci n'est pas contestée par M. Tamet qui a indiqué au rapporteur général ne pas avoir effectué de revue

croisée en dehors des exercices 2009 et 2010, expliquant cela à la fois par la confiance qui était la sienne dans les travaux de la société Mazars et par le sentiment de la déranger lorsqu'il avait voulu réaliser la revue croisée au début du mandat. Il a précisé qu'il n'aurait pas eu « *l'outrecuidance de remettre en cause l'approche des risques de Mazars* ». Il ressort également de la déposition de M. Tamet qu'il n'était pas convié à la réunion de synthèse sur les comptes consolidés et que ses relations avec MM. Sardet et Schwaller ont été peu denses au cours du mandat (audition, p. 11, 13, 14, 15, 20, R 001416).

En conséquence, les griefs fondés sur la NEP 100, § 10 à 14, sont caractérisés à l'égard de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés.

Ils le sont également à l'encontre de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars qui n'ont pas pu effectuer la revue croisée des impôts différés audités par la société Tamet & Associés, et à plus forte raison la documenter, dans la mesure où cette dernière a poursuivi ses travaux postérieurement à l'établissement du rapport de certification des comptes, voire, selon les exercices, à l'approbation des comptes par l'associé unique (cf. II.2.13).

2. A l'occasion des comptes annuels 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole

2.1. La répartition déséquilibrée des travaux d'audit

Selon la lettre de mission commune établie, le 7 décembre 2011, à l'occasion de l'audit des comptes annuels de l'exercice 2011 de la société Agripole, la société Michel Tamet & Associés était uniquement chargée de la revue des dossiers de la société Mazars (Annexe 7.1, R 012341).

La lettre de mission portait en elle-même un déséquilibre total puisque la répartition des travaux n'a prévu aucune diligence d'audit pour la société Michel Tamet & Associés. Prévoir, comme le fait la lettre de mission, que l'un des co-commissaires aux comptes ne réalisera qu'une revue des travaux exécutés par l'autre ne satisfait pas à la NEP 100 dans la mesure où, par principe, chaque co-commissaire aux comptes doit faire une revue croisée sur les travaux de son confrère.

Le déséquilibre est, ici également, la conséquence d'un choix délibéré des intéressés.

Dès lors, la violation de la NEP 100, § 7, est caractérisé à l'égard des sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés, ainsi que de MM. Sardet, Schwaller et Tamet.

2.2. L'absence d'approche d'audit concertée

Il ressort des constatations faites par le rapporteur général à partir des dossiers d'audit de la société Michel Tamet & Associés relatifs aux comptes sociaux 2012 à 2014 de la société Agripole que ceux-ci ne renfermaient aucun plan

de mission, aucune évaluation des risques, aucun seuil de signification et aucun seuil de planification.

Le plan de mission, l'évaluation des risques, le seuil de signification et les programmes de travail de la société Mazars n'ont pas davantage été retrouvés dans les dossiers d'audit de la société Michel Tamet & Associés.

M. Tamet a reconnu ces faits et déclaré qu'il n'avait eu, à propos de ces sujets, aucune discussion avec la société Mazars et qu'il ne lui avait pas demandé de documents relatifs à l'approche d'audit car il travaillait avec elle en confiance (P.V. audition p. 14, R 001429).

En conséquence, les griefs fondés sur la NEP 100, § 5 et 6, sont caractérisés à l'égard des sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés, ainsi que de MM. Sardet, Schwaller et Tamet.

2.3. L'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci

Pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, la société Michel Tamet & Associés n'a pas participé aux travaux d'audit. En vertu de la lettre de mission, elle devait assurer la revue des comptes audités par la société Mazars, mais, en réalité, elle s'est abstenue de le faire, après l'exercice 2010, comme l'a rappelé M. Tamet lors de son audition (P.V. d'audition du 12 septembre 2017, R 001416).

Quant à la société Mazars, il lui était impossible de procéder à une revue croisée des travaux effectués par la société Michel Tamet & Associés dès lors que la lettre de mission avait prévu que cette dernière n'auditerait aucun poste comptable et que, dans les faits, elle n'a accompli aucune diligence.

En conséquence, les griefs fondés sur la NEP 100, § 10 à 14, sont caractérisés à l'égard des sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés, ainsi que de MM. Sardet, Schwaller et Tamet.

II.2.3. L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients des sociétés du groupe Agripole, y compris, d'une part, les créances non acceptées en 2012 par les clients des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur, d'autre part, les factures à établir dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin

A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe des sociétés du groupe Agripole, les griefs retenus contre les commissaires aux comptes peuvent se regrouper en trois catégories : un grief principal sur la méthode suivie pour auditer ces postes comptables, un grief spécifique portant sur la comptabilisation, en 2012, dans les sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur, d'une partie du chiffre d'affaires non acceptée par les clients et, enfin, un grief relatif à la comptabilisation de factures à établir dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et, par contrecoup, dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole.

En outre, il est reproché à MM. Sardet et Schwaller et à la société Mazars de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion relative aux comptes annuels 2013 de la société Germanaud d'une limitation à leurs travaux résultant d'un refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients.

1. Sur le grief principal portant sur la méthode suivie par les commissaires aux comptes pour auditer le chiffre d'affaires et les créances clients hors groupe

Tous les commissaires aux comptes poursuivis sont visés par ce grief, mais certains le sont plus que d'autres eu égard au nombre d'exercices ou d'entités concernés.

Ainsi, la société Mazars et ses deux associés sont concernés à propos des comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo. La société Mazars et M. Schwaller seuls sont, en outre, concernés par les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc.

M. Gravier et la société PWC Entreprises sont concernés par les comptes annuels 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo.

M. Gravier et la société PWC Audit sont concernés par les comptes consolidés 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo.

M. Tamet et la société Michel Tamet & Associés sont concernés par les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole.

M. Krief est concerné par les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée.

Les notifications des griefs reprochent à chaque personne poursuivie et pour chaque société concernée de n'avoir pas, au regard du seuil de planification qu'elle avait défini, documenté que des travaux d'audit suffisants et appropriés avaient été mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires et donc de ne pas avoir étayé ses conclusions sur ces assertions, en violation des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Le rapporteur général fait grief aux commissaires aux comptes de n'avoir effectué aucune diligence d'audit sur le contrôle interne des sociétés, alors qu'elles effectuaient un important volume annuel d'opérations courantes, dans un environnement informatisé. Il leur reproche également, en l'absence de travaux préalables sur le contrôle interne, d'avoir pratiqué des tests substantifs portant sur un faible pourcentage du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe. Il

souligne que les limitations de travaux auxquelles les commissaires aux comptes se sont heurtés dans certaines sociétés (absence de balance âgée, de lettrage de comptes, de circularisation des clients, de consultation des contrats avec les sociétés de la grande distribution...) auraient dû les conduire à intensifier leurs contrôles ou à émettre une réserve pour limitation des travaux, conformément à la NEP 700.

Les personnes mises en cause ont répliqué, d'une part, que la NEP 315 n'impose pas de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité contrôlée, mais demande au commissaire aux comptes de prendre connaissance de l'entité et notamment de son contrôle interne, d'autre part, que la NEP 330 laisse le choix au commissaire aux comptes de tester le contrôle interne ou de procéder à des tests de substance. Elles ont déclaré que le contrôle interne des sociétés du groupe Agripole leur apparaissait comme étant fort compte tenu que Mme Piffaut détenait, directement ou indirectement, la totalité du capital des sociétés, exerçait tous les pouvoirs et contrôlait toutes les opérations, y compris les paiements. Elles ont expliqué que, si elles n'avaient pas effectué de diligences sur le contrôle interne, c'était en raison de l'absence de manuel de procédures et de matérialisation des contrôles au sein des sociétés. Elles avaient donc décidé d'effectuer des contrôles substantifs après s'être assurées de l'exhaustivité de la base comptable par le rapprochement du chiffre d'affaires comptable avec le chiffre d'affaires du contrôle de gestion ainsi que par le rapprochement du journal de ventes du grand livre et de la balance générale.

Par ailleurs, sans remettre en cause les pourcentages déterminés par le rapporteur général, les commissaires aux comptes ont estimé que les contrôles substantifs avaient été suffisants et ont versé aux débats, à l'appui de leurs explications, les rapports obtenus d'un actuaire et de plusieurs experts. Ils soutiennent que la taille de l'échantillon sur lequel porte le sondage ne dépend pas de la taille de la population objet du test, mais de l'appréciation du risque concerné. Ils observent qu'aucune NEP ne définit des règles d'échantillonnage.

Enfin, ils ont insisté pour souligner que les contrôles qu'ils avaient effectués étaient intervenus dans un contexte où il n'y avait, à l'époque, aucune suspicion de fraude, de sorte qu'ils s'étaient appuyés sur les états produits par les sociétés et sur les explications données par les dirigeants.

2. Sur l'anomalie portant sur du chiffre d'affaires et des créances non acceptés par les clients apparaissant dans les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et dans les comptes consolidés 2012 de la société Agripole

Au cours des mois de novembre et décembre 2012, Mme Piffaut a tenté d'imposer unilatéralement, aux clients des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur, une nouvelle grille tarifaire afin de répercuter la hausse continue du prix du porc. Cet état de fait n'a pas été accepté par les clients, ce qui a généré une hausse du poste clients au 31 décembre 2012 de 1,4 M€ pour la société

Germanaud, 1,5 M€ pour la société Tradition Traiteur et 8,3 M€ pour la société Paul Prédault et qui s'est traduit par un impact sur les créances clients de 11,2 M€ dans les comptes consolidés de la société Agripole.

Les notifications des griefs reprochent à MM. Sardet et Schwaller, ainsi qu'à la société Mazars, qui ont audité les comptes 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et les comptes consolidés 2012 de la société Agripole, de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion de ces anomalies significatives non corrigées.

Les griefs se fondent sur les articles L. 123-21 et L. 823-10, al. 1^{er}, du code de commerce, les NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11 et 12 et de l'article 313-2 du règlement CRC 99-03.

Le rapporteur général rappelle que seuls des produits et des créances réalisés, c'est-à-dire certains, dans leur principe et leur montant, peuvent faire l'objet d'une comptabilisation.

M. Schwaller a indiqué devant la formation restreinte qu'il s'agissait de factures sur livraisons de fin d'année majorées d'un complément de prix que Mme Piffaut voulait faire passer en force, mais que le montant de ces compléments de prix avait fait l'objet d'un avoir à établir pour provisionner le risque de non-acceptation par le client.

De son côté, M. Sardet a fait valoir que la contestation des clients ne portait pas sur la totalité de la facturation, mais seulement sur la hausse tarifaire appliquée unilatéralement par Mme Piffaut.

3. Sur le grief relatif aux factures à établir apparaissant dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole

Il ressort des dossiers d'audit de la société Mazars qu'il y avait 20,7 M€ de factures à établir enregistrées dans les comptes de l'exercice 2014 de la société William Saurin, concernant des « *litiges liés à une procédure de revalorisation* ». Un an plus tard, ces factures n'étaient toujours pas émises et leur montant atteignait 21,7 M€.

La note intitulée « *section clients 2014* » ou « *B400* », figurant dans le dossier d'audit des comptes 2014 de la société William Saurin mentionne à propos de ces factures à établir que les justificatifs n'ont pas été obtenus (Annexe 5.4.7 du rapport d'enquête).

Un an plus tard, ces factures n'étaient toujours pas émises, ni payées, et les auditeurs s'interrogeaient toujours, au point que les notes d'entretien entre Mme Piffaut et M. Schwaller, au titre de la clôture 2015 mentionnent à propos de ces

factures à établir : « *Quid de leur recouvrabilité ?* » (Annexes 5-1-8 et 5.4.8 du rapport d'enquête).

Six factures ont finalement été émises le 1^{er} juin 2016 pour un montant total de 20 M€ (Annexe 5.4.8 du rapport d'enquête).

Les notifications des griefs reprochent à MM. Sardet et Schwaller, ainsi qu'à la société Mazars, de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion, à propos des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin, d'une anomalie significative non corrigée (20,7 M€ en 2014 et 21,7 en 2015), portant sur du chiffre d'affaires et des créances clients non acceptés par les clients à la suite de litiges tarifaires, en violation des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Le grief concerne, pour partie, M. Gravier et la société PWC Audit, dans le cadre de la revue croisée des comptes consolidés 2015 de la société Agripole. A ce titre, il leur est reproché, au visa des paragraphes 12 à 14 de la NEP 100, de ne pas avoir documenté dans leur dossier d'audit que des travaux suffisants et appropriés avaient été mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur l'existence et l'évaluation des factures à établir apparaissant dans les comptes consolidés 2015 de la société Agripole à concurrence de 21,6 M€.

Le rapporteur général fait grief aux commissaires aux comptes de n'avoir obtenu aucun élément justifiant ces factures à établir, pourtant très significatives (soit près de 17 fois le seuil de planification et 10 fois le seuil de signification). Il rappelle que, selon le droit comptable, seuls des produits et des créances réalisés, c'est-à-dire certains, dans leur principe et leur montant, peuvent faire l'objet d'une comptabilisation.

M. Sardet ne s'est pas expliqué sur ce point devant le rapporteur général. Lors de la séance de la formation restreinte, il a fait valoir que cette difficulté ne ressortait pas de la note de synthèse définitive de l'exercice 2014, de sorte qu'il avait été informé tardivement. Il a ajouté avoir aussitôt rencontré Mme Piffaut lorsqu'il avait eu connaissance de ces faits.

Devant le rapporteur général et la formation restreinte, M. Schwaller a indiqué que les éléments obtenus pour justifier le montant des factures à établir étaient les seules déclarations orales de Mme Piffaut, quant à l'existence de négociations tarifaires avec des sociétés de la grande distribution (P.V. d'audition du 1^{er} décembre 2017, p. 4). Réagissant aux déclarations faites par M. Sardet lors de la séance de la formation restreinte, il a tenu à répliquer qu'il rendait compte oralement à de dernier.

Dans son mémoire en défense, se référant au memento comptable Francis Lefebvre, le conseil de M. Schwaller et de la société Mazars écrit qu'il n'est pas nécessaire qu'un produit soit certain dans son principe et son montant pour qu'il

puisse faire l'objet d'une comptabilisation (p. 63 et suivantes du mémoire, FR 003727).

Pour sa part, M. Gravier a déclaré au rapporteur général que ses confrères de la société Mazars lui avaient confirmé que ces factures avaient été émises au 30 juin 2016 et que les contrats sous-jacents avaient été vus l'année précédente, mais qu'il ne s'était pas assuré de la réalité des prestations.

Sur ce, la formation restreinte :

1. Sur le grief principal portant sur la méthode suivie pour auditer le chiffre d'affaires et les créances clients

L'argumentation développée par l'ensemble des personnes mises en cause contre l'interprétation des NEP retenue par le rapporteur général, notamment celle des NEP 315 et 330, et, de manière plus générale, contre la démarche de celui-ci dans la présentation du grief, appelle la motivation suivante :

Premièrement, la NEP 315 est relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. Son objectif, précisé dans son premier paragraphe, est de s'assurer que « *le commissaire aux comptes [acquière] une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes* ». Les paragraphes 15 et 16 déclinent ce que le commissaire aux comptes doit faire pour y parvenir.

Il ressort des dossiers d'audit des sociétés Mazars et PWC que les associés signataires de celles-ci ont pris connaissance des sociétés du groupe Agripole. Le résultat de l'appréciation des risques pour chacune d'entre elles figure bien dans leurs dossiers.

Ainsi, la société Mazars a fait apparaître dans ses dossiers de travail des plans d'approche des différentes sociétés traduisant la prise de connaissance de celles-ci et des risques induits (à titre d'exemples, D 0009481 pour William Saurin, D 0009514 pour le sous-groupe Madrange, D 0009645 pour Paul Prédault).

De même, les sociétés PWC ont fait une description détaillée du cycle vente/clients et ont procédé à des tests de cheminement qui ont permis de valider la procédure qu'elles avaient décrite (à titre d'exemples, annexes 6-5-1 à 6-5-4 du rapport d'enquête, R 011546).

Les paragraphes 15 et 16 de la NEP 315, visés dans les notifications de griefs, ont donc bien été appliqués par les sociétés Mazars et PWC. Dès lors, le grief ne saurait se fonder sur ce texte à l'égard de celles-ci et de leurs associés signataires.

En revanche, il ne ressort pas des dossiers d'audit de M. Krief et de la société Michel Tamet & Associés que ceux-ci aient pris connaissance des entités qu'ils contrôlaient. En ce qui les concerne, la NEP 315 sera, par conséquent, retenue.

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

En conséquence, le grief tenant à l'absence de diligence d'audit sur le contrôle interne des sociétés, alors qu'elles effectuaient un important volume annuel d'opérations courantes, dans un environnement informatisé, en violation de la NEP 330, sera écarté à l'égard de toutes les personnes mises en cause.

Troisièmement, le rapporteur général ne démontre pas que, faute de s'être appuyés sur le contrôle interne des sociétés, les commissaires aux comptes, n'avaient pas une assurance de l'exhaustivité et de l'exactitude de la base comptable sur laquelle ils ont appuyé leurs sondages. Rien, en effet, ne vient démentir l'affirmation des personnes mises en cause selon laquelle elles avaient opéré des rapprochements leur permettant de s'assurer du respect de la NEP 500 sur le caractère probant des éléments collectés.

Quatrièmement, la présentation du grief à partir de pourcentages du chiffre d'affaires, testés ou non testés, n'apparaît pas pertinente dans la mesure où le rapporteur général ne tient pas compte dans ses calculs du chiffre d'affaires encaissé qui, par définition, est réel. Par ailleurs, le rapporteur général ne fait pas référence à un pourcentage idéal de chiffre d'affaires qui aurait dû être testé, alors que la méthode de sondage, dont le principe même n'est pas contesté par lui, suppose par nature de ne tester qu'une partie du chiffre d'affaires. Il ne sera donc pas tenu compte, en matière de chiffre d'affaires, des pourcentages avancés par le rapporteur général.

Ces précisions étant apportées, il convient maintenant de s'interroger sur les diligences accomplies par les commissaires aux comptes pour déterminer si celles-ci leur permettaient d'obtenir une assurance élevée que les comptes ne comportaient pas d'anomalies significatives.

1.1. L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe dans les comptes consolidés de la société Agripole et dans les comptes annuels des sociétés William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Conserverie du Languedoc

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes de la société Agripole, l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients a été effectué, de 2012 à 2015, par la société Mazars, la revue croisée étant assurée par la société Michel Tamet & Associés, de 2012 à 2014, et par la société PWC Audit pour l'exercice 2015.

1.1.1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Le contrôle de l'apurement des créances non encaissées est un point important de l'audit car il permet de s'assurer que le chiffre d'affaires facturé au titre d'un exercice a été totalement encaissé l'année suivante. Or, force est de constater que cette opération de contrôle a été rendue difficile, dans toutes les sociétés du groupe Agripole, par l'absence de lettrage des comptes et de balance âgée et par l'impossibilité de procéder à des circularisations de tiers en raison d'un taux de réponse trop faible, voire inexistant selon les années, ou du refus de la direction des sociétés.

Ces difficultés auxquelles les commissaires aux comptes se sont heurtées, ajoutées au volume important des opérations réalisées par les entités, devaient les conduire à être plus diligents sur les contrôles de substance qu'ils avaient décidé de privilégier, que s'ils avaient pu, parallèlement, s'appuyer sur le contrôle interne des sociétés. Une attention particulière aurait notamment dû être portée aux procédures alternatives relatives à l'apurement des créances en l'absence de succès de la procédure de circularisation des tiers.

Or, il ne ressort pas des dossiers de travail de la société Mazars que les commissaires aux comptes ont fait preuve d'une plus grande diligence. Les procédures d'audit auxquelles ils ont eu recours pour vérifier l'apurement des créances clients sont insuffisantes. En effet, les sondages sont très peu nombreux, se limitant le plus souvent à l'examen de 10 factures, parfois moins, très rarement plus, quand les créances clients pouvaient représenter, dans certaines sociétés, plus de la moitié du chiffre d'affaires. Par ailleurs, les procédures de circularisation, lorsqu'elles ont été mises en place, ne sont pas toujours documentées dans les dossiers.

La note intitulée « *mémo de synthèse ventes* » relative aux comptes 2015 de la société Conserverie du Languedoc indique que, faute d'une balance âgée exploitable, aucune analyse n'a pu être réalisée sur ce cycle (Annexe 5.11.3 du rapport d'enquête).

Non seulement la taille des échantillons sélectionnés apparaît faible, mais, en outre, les commissaires aux comptes n'ont pas cherché à pousser leurs

investigations lorsqu'ils ont relevé des anomalies. A titre d'exemple, ils ont sélectionné, en 2015, dix clients de la société Montagne Noire à partir du journal des ventes de décembre 2015 et deux factures parmi les plus importantes pour chacun de ces dix clients. Ensuite, ils sont remontés jusqu'aux justificatifs des règlements qu'ils ont pu vérifier dans 67 % des cas. Ils n'ont pas cherché à approfondir les raisons pour lesquelles ils n'avaient pu obtenir la justification du règlement de la totalité des factures sélectionnées (Annexe 5.7.8 du rapport d'enquête).

Parfois, les notes de synthèse de la société Mazars ou les notes de travail relatives au cycle clients mentionnent la faiblesse de l'échantillon retenu. Ainsi, dans la note de synthèse relative à l'audit des comptes annuels 2013 de la société Paul Prédault, il est indiqué, en page 21 : « *Dans la mesure où la Direction a refusé de signer certaines circularisations l'année précédente nous avons préféré sur cet exercice mettre directement en place des procédures alternatives. Nos travaux n'ont pas relevé d'anomalie. Cependant, nous notons la faiblesse du scope audité (<5 %) au regard de la charge de travail représentant ces procédures alternatives. Nous avons tout d'abord sélectionné les 5 clients présentant les créances les plus significatives et sectionné les 10 factures les plus significatives sur l'ensemble de ce scope, le client refusant que nous effectuions des travaux supplémentaires* » (Annexe 5.6.2 du rapport d'enquête). Il doit être relevé que le total des créances clients s'élevait à 59,3 M€ et représentait 56 % du chiffre d'affaires total 2013.

C'est encore le cas dans la note de synthèse relative à l'audit des comptes annuels 2013 de la société Germanaud qui mentionne : « [...] *Nous notons que les créances clients augmentent de 27 %, alors que le chiffre d'affaires est en hausse de 6 %. Le client n'a pas été en mesure de nous rationaliser cette variation et nos travaux ont été limités dans la mesure où nous n'avons pas pu obtenir de balance âgée depuis plusieurs exercices (cf. Limitation du champ de revue). De plus, suite à un refus de la Direction de circulariser certains clients, nous avons directement procédé à des procédures alternatives afin de vérifier la réalité des créances. Ces travaux n'ont pas relevé d'anomalie et il convient de souligner qu'au regard de l'étendue des travaux que cela incombe, nous n'avons pas pu couvrir un scope significatif [...]* » (Annexe 5.9.2 du rapport d'enquête). Dans de telles conditions, décrites par les commissaires aux comptes eux-mêmes, des tests portant sur 3 % des créances clients hors groupe, alors que ce poste représentait 34 fois le seuil de planification, apparaissent peu adaptés aux enjeux de l'audit. Les commissaires aux comptes devaient soit approfondir davantage leurs travaux, soit en tirer les conséquences lors de l'émission de leur opinion sur les comptes.

Qui plus est, la « *note de section clients 2015* » indique, en page 5, que les auditeurs ont, devant l'absence de réponse des clients les années précédentes, renoncé, lors de l'audit des comptes 2015 de la société Paul Prédault, de circulariser certains d'entre eux et décidé de procéder à la place à une procédure alternative consistant à confectionner un échantillon avec l'outil « *méthodologie audit Mazars* » (MAM) mis au point par la société Mazars. La note précise ensuite que cet outil « *demandant de faire des procédures alternatives sur 147 clients* », il a été décidé de procéder différemment. Au final, les auditeurs se sont contentés de

tester 20 factures (Annexe 5.6.8 du rapport d'enquête). Cet exemple, comme les deux autres qui précèdent, sont caractéristiques de l'insuffisance des sondages et de la volonté des auditeurs de les réduire afin d'alléger leur charge de travail, au risque de ne pas suivre les prescriptions de la méthodologie de la société Mazars et, surtout, d'ôter toute fiabilité à la procédure de sondage statistique qui suppose le respect de méthodes d'échantillonnage précises et scientifiquement déterminées.

Or, si le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité de tout contrôler et doit opérer par sondage en fonction des risques qu'il a diagnostiqués lors de sa prise de connaissance de l'entité, les tests qu'il décide d'effectuer à partir de son jugement professionnel doivent obéir à une méthodologie rigoureuse et non pas dépendre de contraintes liées à la charge de travail des équipes d'audit.

En plus de la faiblesse des échantillons, il peut être relevé l'absence d'analyse ou d'explication dans les dossiers d'audit de la société Mazars de la forte augmentation des créances clients d'un exercice sur l'autre, alors que le chiffre d'affaires progressait faiblement, voire diminuait, et que les sociétés n'étaient pas en mesure d'expliquer les causes de ce phénomène (ex, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Germanaud, Tradition Traiteur).

Enfin, les tests sur la séparation des exercices ont, chaque année, porté sur 10 factures maximum, parfois moins. Non seulement, ils apparaissent insuffisants au vu du volume d'opérations enregistrées chaque année par les sociétés concernées, mais, en outre, les auditeurs n'ont jamais effectué des travaux complémentaires lorsqu'ils ont mis en évidence des anomalies, contrairement à la méthodologie applicable en la matière.

Ainsi, dix factures ont été testées, au titre du mois de décembre 2012, représentant 141 K€, soit 4,2 % des ventes de décembre 2012 de la société Paul Prédault. Sur ces dix factures testées, huit (132 K€) concernaient des livraisons de janvier 2013. 81 % des factures testées au titre de décembre 2012 avaient donc été comptabilisées à tort sur l'exercice 2012 (Annexe 5.6.5 du rapport d'enquête). Pour autant, les commissaires aux comptes n'ont pas poussé plus avant leurs contrôles sur cet exercice et n'ont pas été plus curieux lors des exercices suivants, se contentant, pour l'exercice 2013, de tester 5 factures en décembre 2013 (0,05 M€) et 5 factures en janvier 2014 (0,14 M€) et, pour l'exercice 2014, de tester seulement 4 factures en décembre 2014 (0,07 M€) et 4 factures en janvier 2015 (0,06 M€). Des situations semblables se retrouvent dans les dossiers d'audit relatifs aux comptes des sociétés William Saurin (exercice 2012), Germanaud (exercices 2012 à 2015) et Conserverie du Languedoc (exercice 2015).

L'insuffisance des tests sur le chiffre d'affaires et les créances clients hors groupe relevée au niveau des sociétés des filiales se retrouve automatiquement dans les comptes consolidés des exercices 2012 à 2015 de la société Agripole, dans la mesure où, s'agissant de chiffres d'affaires et créances hors groupe, ces postes consolidés sont le résultat du cumul des mêmes postes dans les comptes des filiales, étant précisé que les commissaires aux comptes n'ont mis en œuvre aucun

test complémentaire au niveau des comptes consolidés, de nature à pallier les insuffisances de ceux réalisés sur les comptes des filiales.

M. Sardet a versé aux débats deux rapports établis par Mme Darche, actuaire, datés, l'un, du 13 juin 2019, l'autre, du 15 septembre 2020, qui établiraient selon lui le caractère suffisant des tests réalisés (S 001141, S 001142 et FR 004120).

Ces deux rapports ne peuvent être pris en compte. D'une part, les calculs effectués par Mme Darche, dans la seconde partie du premier rapport repose sur la globalisation du chiffre d'affaires et des créances clients au niveau du groupe et sur les exercices 2012 à 2015, alors que la taille des sondages présente de fortes disparités selon les années et les sociétés concernées. En tout état de cause, ces éléments sont inopérants s'agissant d'établir le caractère suffisant des sondages réalisés sur le chiffre d'affaires et les créances clients des comptes sociaux des différentes entités. D'autre part, les calculs effectués par Mme Darche reposent sur l'hypothèse que les clients (centrales d'achats du secteur de la grande distribution) présentent une forte homogénéité et que le montant de la facture moyenne est de 5 000 euros. Or, les dossiers de travail des commissaires aux comptes ne confirment pas ces éléments. Enfin, le second rapport établi par Mme Darche indique explicitement qu'elle ne dispose pas des éléments sur le caractère aléatoire de l'échantillon testé.

Au contraire, le rapport établi le 13 juin 2019 par Mme Darche souligne, dans sa première partie (cadre conceptuel), l'importance, pour la fiabilité d'une analyse par échantillon, de la taille de celui-ci dès qu'il représente moins de 10 % de la population totale et que celle-ci est importante, de la constitution de l'échantillon aléatoirement et sans biais, et de l'homogénéité des montants. Or, ces deux derniers éléments ne se retrouvent pas dans les sondages réalisés en l'espèce par la société Mazars.

S'agissant de l'article de doctrine de M. Piron, expert-comptable, également versé aux débats par M. Sardet, il en ressort que les sondages non-statistiques, comme ceux effectués par la société Mazars dans cette affaire, nécessitent un échantillon important et ne permettent de se faire qu'une idée, là où les sondages statistiques permettent de conclure scientifiquement (FR 004110). Par conséquent, la manière dont les commissaires aux comptes ont procédé ne leur permettait pas d'extrapoler les résultats obtenus.

En résumé, la taille des échantillons retenue pour les tests de substance effectués par la société Mazars a été largement insuffisante pour auditer le chiffre d'affaires et les créances clients des sociétés du groupe Agripole au regard de l'absence de tests sur le contrôle interne, de l'absence de balance âgée et de lettrage de comptes, de la difficulté dans ce secteur d'activité de circulariser les clients ou du refus de la direction des entités de le faire, et de l'impossibilité parfois de consulter les contrats avec les sociétés de la grande distribution. Les commissaires aux comptes n'ont pas disposé d'une base raisonnable leur permettant de tirer des conclusions sur le chiffre d'affaires et les créances clients hors groupe.

Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à MM. Sardet et Schwaller et à la société Mazars, les griefs fondés sur l'insuffisance de leurs contrôles de substance, pendant quatre exercices dans les sociétés Agripole, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur et Germanaud sont caractérisés, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8. Il en va de même pour M. Schwaller et la société Mazars en ce qui concerne les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc.

1.1.2. Le cas de MM. Gravier et Tamet et des sociétés PWC Audit et Michel Tamet & Associés en charge de la revue croisée des comptes consolidés de la société Agripole

1.1.2.1. Le cas de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés

Comme cela a été exposé ci-dessus, la société Michel Tamet & Associés, n'a pas, en dehors des exercices 2009 et 2010, effectué de revue croisée des travaux réalisés par son confrère Mazars et, par conséquent, n'a rien documenté (cf. II.2.2.).

En conséquence, le grief est caractérisé au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8 et NEP 600 § 28 à 30, à l'égard de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés qui était titulaire du mandat pour les exercices 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole.

1.1.2.2. Le cas de M. Gravier et de la société PWC Audit

Ici, le grief ne porte que sur l'absence de documentation de la revue croisée des comptes consolidés 2015 de la société Agripole ; il n'est pas contesté par le rapporteur général que la revue croisée a été effectuée par la société PWC Audit.

Le dossier de travail de cette dernière contient les notes de synthèse de la société Mazars relatives à l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2015 des sociétés William Saurin, Paul Prédault, Madrange et Géo.

Mais le dossier de travail ne contient pas de formalisation de l'appréciation finale portée par le commissaire aux comptes sur l'absence d'anomalies et sur l'absence de nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

En conséquence, le grief fondé sur le seul paragraphe 12 de la NEP 100 est donc établi à l'égard de M. Gravier et de la société PWC Audit qui était titulaire du mandat pour l'exercice 2015 de la société Agripole.

1.2. L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe dans les comptes annuels des sociétés Madrange et Géo

Les comptes relatifs aux ventes et aux créances clients des sociétés Madrange et Géo ont été audités par M. Gravier et les sociétés PWC Entreprises (exercices 2012 et 2013) et PWC Audit (exercices 2014 et 2015), dans le cadre de la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes. Leurs travaux ont été revus par MM. Sardet et Schwaller et la société Mazars dans le cadre de la revue croisée.

1.2.1. Le cas de M. Gravier et des sociétés PWC

1.2.1.1. Le chiffre d'affaires

Recourant à des sondages statistiques, selon la méthodologie de leur réseau, les sociétés PWC ont réalisé davantage de procédures de contrôle que la société Mazars. Le chiffre d'affaires a été audité par plusieurs moyens (notamment revue du processus de ventes/Tests d'application par sondage selon sélection conforme aux méthodes PWC /rapprochement chiffre d'affaires comptable du chiffre d'affaires du contrôle de gestion, rapprochement de la balance générale et du journal ventes du grand livre, rapprochement de la TVA collectée et de la TVA déclarée, tests de séparation des exercices à partir de la sélection de factures conformément aux échantillons déterminés par la méthodologie PWC, tests de cheminement ...).

Le rapport d'enquête lui-même fait part de travaux d'apurement plus importants que ceux réalisés par la société Mazars.

Le rapporteur général ne démontre pas que cette méthodologie était insuffisante ou inadaptée pour extrapoler les résultats des tests, alors que l'extrapolation est inhérente à la méthode du sondage. En l'état du dossier, et en l'absence de mise en évidence de négligences graves de la part des auditeurs, cette méthode ne saurait constituer un grief disciplinaire.

1.2.2.2. Les créances clients

Les créances clients ont été auditées par rapprochement de la balance générale et de la balance auxiliaire clients, par des tests sur les créances clients, l'examen de la provision pour dépréciation ou encore la revue des avoirs à établir et des avoirs clients émis post clôture.

L'audit des comptes de l'exercice de 2012 a permis de tester 55 % des créances clients de la société Madrange et 82 % de la société Géo.

En revanche, les tests ont été d'une ampleur nettement moins grande les exercices suivants (Pour la société Géo : 2 % en 2013, 1 % en 2014 et 3 % en 2015 ; pour la société Madrange : 10 % en 2013, 0,3 % en 2014 et 29 % en 2015).

Comme cela a déjà été rappelé ci-dessus à propos de l'examen du cas de la société Mazars (cf 1.1.1), les sociétés PWC devaient, en l'absence de test de procédure, procéder à davantage de contrôles de substance.

Par ailleurs, l'absence de balances âgées, de lettrage des comptes et de circularisation des clients, rendait le contrôle de l'antériorité des créances clients et l'apurement des comptes difficile et appelait plus de diligences de la part des commissaires aux comptes. Face à cette difficulté récurrente et dans un contexte où la majorité des informations provenaient des entités ou du co-commissaire aux comptes, il est surprenant que la société PWC Audit n'ait testé, en 2014, que 0,3 % des créances clients de la société Madrange et 1 % de ceux de la société Géo. Pourtant, les dossiers de travail des sociétés PWC relèvent régulièrement la difficulté à laquelle elles se heurtent pour effectuer une revue de l'antériorité de l'ensemble des créances clients (Annexes 6-1-3, 6.4.1, 6-4-2 du rapport d'enquête, annexe 1-4 à l'audition de M. Gravier du 18 octobre 2017, R 001552).

Enfin, il peut être relevé que les dossiers de travail ne contiennent aucune explication sur la forte augmentation de créances clients dans les comptes de la société Madrange et sur la diminution concomitante du chiffre d'affaires (exercices 2012, 2014 et 2015).

Les sociétés PWC et leur associé signataire auraient dû se montrer plus critiques dans l'appréciation des éléments collectés, conformément aux NEP 200 § 5 et NEP 500 § 5 à 7.

L'insuffisance des travaux relevée à propos de l'audit des créances clients affecte par contrecoup l'audit du chiffre d'affaires des sociétés Madrange et Géo.

En conséquence, les griefs sont écartés pour l'exercice 2012 des sociétés Madrange et Géo et retenus, à l'égard de M. Gravier (exercices 2013 à 2015), de la société PWC Entreprises (exercice 2013) et de la société PWC Audit (exercices 2014 et 2015), pour l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe des sociétés Madrange et Géo, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

1.2.3. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars en charge de la revue croisée des comptes annuels des sociétés Madrange et Géo

Le grief porte sur l'absence de documentation des contrôles de substance réalisés par les co-commissaires aux comptes et d'analyse critique des travaux de ces derniers sur l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe.

Si, comme le souligne le rapporteur général, la société Mazars a relevé dans ses notes de revue croisée que les sociétés Madrange et Géo n'établissaient pas de balance âgée et de lettrage des comptes et que, par conséquent, il existait un risque sur l'antériorité des créances clients (Annexes 5.5.1, 5.5.5 et 5.10.5 du rapport d'enquête), elle n'a pas mis en évidence les travaux d'audit

complémentaires effectués par son confrère qui lui permettaient d'étayer sa propre appréciation des travaux réalisés. Ce faisant, elle n'a pas respecté les dispositions de la NEP 100, §12.

En conséquence, le grief fondé sur la NEP 100, § 12, est donc établi à l'égard de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars qui était titulaire du mandat pour les exercices 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo.

1.3. L'audit du chiffre d'affaires et des créances clients dans les comptes annuels de la société Les Salaisons de l'Arrée

Le dossier de travail de M. Krief, relatif à l'audit des comptes 2012 de la société Les Salaisons de l'Arrée, ne documente aucune diligence sur le chiffre d'affaires et les créances clients. Les documents que l'intéressé a transmis au rapporteur général après son audition ne comprennent pas davantage de test sur le chiffre d'affaires et les créances clients (Annexe 8.6 du rapport d'enquête).

Quant au dossier de travail relatif à l'audit des comptes 2013, il contient uniquement, s'agissant de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients, une revue analytique très succincte et le rapprochement entre la balance générale et la balance auxiliaire. Les écarts identifiés dans la revue analytique ne sont pas expliqués. A l'audience, M. Krief a indiqué qu'il avait vérifié certaines factures au hasard, ce qui ne saurait caractériser un sondage. Il a indiqué « *avoir du mal avec le formalisme* ».

En conséquence, le grief est caractérisé à l'égard de M. Krief pour les exercices 2012 et 2013, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

2. Sur l'anomalie portant sur du chiffre d'affaires et des créances non acceptés par les clients apparaissant dans les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et dans les comptes consolidés 2012 de la société Agripole

Selon le rapporteur général, la hausse du poste clients au 31 décembre 2012 de 1,4 M€ pour la société Germanaud, de 1,5 M€ pour la société Tradition Traiteur et de 8,3 M€ pour la société Paul Prédault, ce qui s'est traduit par un impact sur les créances clients de 11,2 M€ dans les comptes consolidés de la société Agripole, correspond pour la totalité de son montant à la hausse tarifaire imposée unilatéralement par Mme Piffaut.

Pour leur part, MM. Sardet et Schwaller soutiennent que les hausses de tarif imposées par Mme Piffaut ont fait, dans les comptes 2012 des trois sociétés, l'objet d'avoirs à établir pour provisionner le risque de non-acceptation par les clients et que ces créances ont été encaissées début 2013.

Les notes de synthèse des commissaires aux comptes, relatives à l'audit des comptes 2012 et 2013 des sociétés Paul Prédault et Germanaud mentionnent effectivement que des avoirs à établir ont été constitués au profit des clients car la direction de ces sociétés n'était pas certaine d'obtenir l'accord de ceux-ci sur les augmentations de tarif décidées par elle (Annexes 5.6.1 et 5.9.1 du rapport d'enquête).

Par ailleurs, la vérification des états financiers ne permet pas de conclure en faveur de la thèse avancée par le rapporteur général ou en faveur de celle soutenue par les commissaires aux comptes.

Dans ces conditions, il n'est pas possible, en l'état, de retenir un grief d'opinion erronée comme le soutient le rapporteur général.

En revanche, est établi le fait que MM. Sardet et Schwaller n'ont pas documenté dans leurs dossiers d'audit relatifs aux comptes 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur, ainsi qu'aux comptes consolidés 2012 de la société Agripole, que les avoirs à établir correspondaient à la totalité de l'augmentation tarifaire et que les créances avaient été effectivement payées courant 2013.

Le grief est donc caractérisé au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

3. Sur le grief relatif aux factures à établir apparaissant dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole

Pour MM. Sardet et Schwaller, ainsi que pour la société Mazars, le grief porte sur une opinion erronée. Il leur est reproché de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion, à propos des comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin, d'une anomalie significative non corrigée (20,7 M€ en 2014 et 21,7 en 2015), portant sur du chiffre d'affaires et des créances clients non acceptés par les clients à la suite de litiges tarifaires.

Pour M. Gravier et la société PWC Audit, le grief concerne seulement une absence de documentation de la revue croisée des comptes consolidés 2015 de la société Agripole à propos de l'audit de ces factures à établir.

3.1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Il convient de retenir que cette anomalie dans les comptes de la société William Saurin a été relevée par les auditeurs dans leurs dossiers de travail des exercices 2014 et 2015 et qu'il y est précisé que ce point était directement traité par l'associé (Annexes 5.4.3, 5.4.4 et 5.4.8 du rapport d'enquête). M. Sardet ne peut donc sérieusement soutenir que cette difficulté ne ressortait pas de la note de synthèse définitive de l'exercice 2014. En tout état de cause, M. Schwaller a déclaré qu'il rendait compte oralement à M. Sardet et que celui-ci était donc

parfaitement informé de l'existence de factures à établir pour un montant très important.

A l'examen des pièces du dossier et des déclarations de M. Schwaller, il apparaît que les commissaires aux comptes se sont contentés sur ce point des déclarations orales de Mme Piffaut et de la mention portée par celle-ci dans la lettre d'affirmation qu'elle a signée.

Comme l'indiquent les notes de travail, figurant dans les dossiers d'audit des comptes 2014 et 2015 de la société William Saurin, les commissaires aux comptes n'ont jamais obtenu aucun justificatif ni de l'avancement des négociations, ni de l'envoi ou du paiement de ces factures (Annexes 5.4.7 et 5.4.8 du rapport d'enquête).

Ils ont manqué de sens critique en tenant compte de factures, représentant un total de 20 M€, toutes émises le 1^{er} juin 2016, soit quelques jours avant la signature de leurs rapports (21 juin pour les comptes consolidés de la société Agripole et 27 juin pour les comptes annuels de la société William Saurin).

Contrairement à ce que soutient la défense des commissaires aux comptes, une hausse tarifaire pratiquée de manière unilatérale et non acceptée par le client, ne peut pas s'analyser en un produit certain dans son principe. Dès lors, il n'était pas possible de comptabiliser ces produits dans les comptes 2014 et 2015.

En acceptant leur comptabilisation, MM. Sardet et Schwaller, ainsi que la société Mazars, n'ont pas fait preuve d'esprit critique (NEP 200 § 5), ont mal documenté leurs dossiers d'audit (NEP 230 § 2 et 4), n'ont pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés pour confirmer un élément significatif et n'ont pas cherché à obtenir des éléments complémentaires (NEP 330 § 25 et 26), n'ont pas collecté d'éléments probants en 2014 et ne sont pas interrogés en 2015 sur les factures lorsqu'elles ont été émises (NEP 500 § 5 à 7).

En conséquence, les griefs sont établis à l'égard de MM. Sardet et Schwaller, ainsi que de la société Mazars, pour les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et pour les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, sur le fondement des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26 et NEP 500 § 5 à 7.

3.2. Le cas de M. Gravier et de la société PWC Audit

Les comptes de la société William Saurin ont été audités par la société Mazars. La société PWC Audit n'est concernée par les factures à établir comptabilisées par la société William Saurin qu'au travers des comptes consolidés 2015 de la société Agripole, dont elle a assuré la revue croisée.

Le dossier d'audit de la société PWC Audit, relatif aux comptes consolidés 2015 de la société Agripole, contient, parmi d'autres documents, la note de synthèse des comptes annuels 2015 de la société William Saurin établie par la société Mazars.

Ce document fait état « *d'un important montant* » de factures à établir au 31 décembre 2015 (21,5 M€), concernant cinq clients et ayant une antériorité supérieure à un an (Annexe 6.1.5 du rapport d'enquête).

L'explication obtenue par M. Gravier de la part de ses confrères, et dont il s'est contenté, selon laquelle les factures avaient été émises au 30 juin 2016 et les contrats sous-jacents vus par eux l'année précédente, n'est pas suffisante au regard à la fois de l'ancienneté de l'opération et de son montant très significatif par rapport aux comptes consolidés qu'il certifiait. A cet égard, aucune explication ne figure dans son dossier d'audit, pas même celle qu'il a obtenue de ses confrères.

En cela, M. Gravier et la société PWC Audit au nom de laquelle il a signé les rapports de certification, ont contrevenu aux dispositions du paragraphe 12 de la NEP 100 qui fait obligation au commissaire aux comptes de faire « *figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettent d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes* ».

En conséquence, le manquement sera retenu contre M. Gravier et la société PWC Audit, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, au regard des dispositions de la NEP 100 § 12.

II.2.4. L'audit des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Comme pour l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients, le rapporteur général fait le constat, à propos de l'audit des achats et des dettes fournisseurs des sociétés du groupe Agripole (comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo, comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc et comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée) que les commissaires aux comptes n'ont effectué aucune diligence d'audit sur le contrôle interne des sociétés, alors que celles-ci effectuaient un important volume annuel d'opérations courantes, dans un environnement informatisé. Il leur reproche également, en l'absence de travaux préalables sur le contrôle interne, d'avoir pratiqué des contrôles de substance portant sur un faible pourcentage des achats ou des dettes fournisseurs hors groupe.

En outre, pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin et les comptes annuels 2013 des sociétés Paul Prédault et Montagne Noire, il fait grief à la société Mazars et à ses deux associés signataires de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion d'une limitation à leurs travaux d'audit émanant de ces sociétés.

Les personnes mises en cause ont fait valoir les mêmes arguments que ceux qu'elles avaient avancés à propos du grief précédent auquel il est renvoyé (cf. II.2.3.).

Pour toutes les sociétés, à l'exception de la société Les Salaisons de l'Arrée, les comptes relatifs aux achats et aux dettes fournisseurs ont été audités par la société Mazars. Lorsqu'il existait plusieurs commissaires aux comptes, les travaux de cette dernière ont été revus par les co-commissaires aux comptes dans le cadre de la revue croisée. C'est le cas de la société Michel Tamet & Associés pour les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, de la société PWC Audit pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole et pour les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo et de la société PWC Entreprises pour les comptes annuels 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo.

Sur ce, la formation restreinte :

Pour les mêmes raisons que celles indiquées ci-dessus à propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients, la NEP 315, visée dans les notifications de griefs, sera écartée pour les sociétés Mazars et PWC et retenue pour MM. Krief et Tamet et la société Michel Tamet & Associés (Cf. II.2.3.).

Toujours pour les mêmes raisons, la NEP 330, visée dans la notification des griefs pour reprocher aux commissaires aux comptes l'absence de diligence d'audit sur le contrôle interne des sociétés alors qu'elles effectuaient un important volume annuel d'opérations courantes dans un environnement informatisé, sera écartée à l'égard de toutes les personnes mises en cause (Cf. II.2.3.).

1. Sur le grief général relatif à l'insuffisance des tests et à l'absence de documentation des travaux d'audit

Tous les commissaires aux comptes poursuivis sont visés par ce grief.

Les notifications de griefs reprochent à chaque personne poursuivie et pour chaque société concernée de ne pas avoir documenté que des travaux d'audit suffisants et appropriés avaient été mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, exhaustivité, mesure et séparation des exercices des achats et des dettes fournisseurs consolidés, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11. En outre, pour les commissaires aux comptes chargés de la revue croisée, les notifications de griefs retiennent la NEP 100 § 10 à 14.

Le rapporteur général, qui ne conteste pas le principe même du recours à la méthode de sondages, ne fait pas référence à un pourcentage idéal des achats ou des dettes fournisseurs qui auraient dû être testés. Au regard de la méthode requise pour auditer les achats et les dettes fournisseurs, les pourcentages qu'il relève n'établissent pas en eux-mêmes l'insuffisance des contrôles. Il faut noter que les pourcentages de sondage sur les comptes fournisseurs sont beaucoup plus importants que pour les créances clients (ils se situent entre 17 et 40 % selon les sociétés et les exercices).

La méthode à mettre en œuvre pour auditer les achats et les dettes fournisseurs ne repose pas principalement sur des sondages, mais sur un ensemble de contrôles qui permet au commissaire aux comptes de disposer d'un faisceau d'indices notamment sur les assertions relatives à l'exhaustivité, la régularité et la séparation des exercices.

Ainsi, la connaissance générale des opérations du cycle qu'il a acquise lors de la mise en place de la mission et tout au long de celle-ci, ajoutée aux revues analytiques auxquelles il procède, aux rapprochements avec les états de gestion, la balance auxiliaire et la balance générale, ainsi qu'aux sondages sur des comptes achats et fournisseurs, permettent au commissaire aux comptes de conclure sur le cycle achats et dettes fournisseurs.

1.1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Les griefs notifiés à la société Mazars et à ses deux associés se rattachent aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et aux comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo. Seuls la société Mazars et M. Schwaller sont concernés par les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc.

Les dossiers de travail de la société Mazars relatifs à l'audit des comptes consolidés de la société Agripole et des comptes annuels des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud, Géo et Conserverie du Languedoc, font, notamment, état de revues analytiques, de rapprochements entre la balance générale et la balance auxiliaire, de rapprochements entre les états comptables et les états de gestion pour les coopérations commerciales, de calculs du délai de règlement moyen des fournisseurs, de tests sur les effets à payer, de tests sur les charges constatées d'avance, de tests sur les factures non parvenues hors coopération commerciale, de tests sur les avoirs et ristournes à recevoir, de tests sur la séparation des exercices, de circularisation des fournisseurs et de procédures alternatives à la circularisation. Les travaux effectués sont documentés.

Il ne peut donc être soutenu de manière générale que la société Mazars et ses deux associés signataires n'ont pas documenté dans leurs dossiers de travail des travaux d'audit suffisants et appropriés.

Ceci étant précisé, il ressort des dossiers d'audit que les commissaires aux comptes n'ont pas toujours étendu leurs sondages lorsqu'ils ont relevé des anomalies, ni documenté le résultat des contrôles complémentaires qu'ils auraient effectués, comme cela peut être notamment constaté pour l'exercice 2012 de la société Paul Prédault (Annexe 5.6.9 du rapport d'enquête), l'exercice 2014 de la société William Saurin (Annexe 5.4.11 du rapport d'enquête) et l'exercice 2015 de la société Madrange (Annexe 5.5.4 du rapport d'enquête). Ces insuffisances, qui relèvent d'un manque de méthode, sont graves car il appartient au commissaire aux comptes d'apprécier la nature et la cause des anomalies que ses sondages

mettent en évidence (NEP 530, § 9). En tout état de cause, l'absence de documentation des dossiers de travail susvisés laisse craindre un défaut important de procédure de la part des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, un autre défaut de documentation peut être relevé à propos de certains constats faits par les commissaires aux comptes. Par exemple, aucune analyse, ni explication ne figure dans les dossiers d'audit sur la hausse des dettes alors que les charges diminuent lors de l'exercice 2015 de la société Montagne Noire (Annexe 5.7.4 du rapport d'enquête) et des exercices 2013 et 2014 de la société Germanaud (annexe 5.9.10 du rapport d'enquête). De même, le dossier d'audit ne contient pas la note « section fournisseurs » relative aux comptes de l'exercice 2012 de la société Paul Prédault. Il peut être encore observé l'absence de conclusion sur certains travaux.

Des griefs seront donc relevés au regard des NEP 230 § 2 et 4 et NEP 530 § 7 et 8.

1.2. Le cas de M. Gravier et PWC Entreprises

La notification de griefs vise, en ce qui les concerne, une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci pour les achats et les dettes fournisseurs de l'exercice 2012 de la société Madrange ainsi que pour les dettes fournisseurs de l'exercice 2013 de la société Géo et seulement une insuffisance de documentation de la revue croisée pour l'exercice 2013 de la société Madrange et l'exercice 2012 de la société Géo.

Le rapporteur général relève, dans les dossiers d'audit de la société PWC Entreprises, la présence des notes de synthèse de la société Mazars relatives aux exercices 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo, ainsi que des documents sur l'audit des achats et des dettes fournisseurs émanant de la société Mazars.

Le rapporteur général ne démontre pas que les dispositions des paragraphes 10 à 14 de la NEP 100 n'ont pas été respectées par le commissaire aux comptes, dès lors qu'il a pu s'assurer par l'examen de ces documents que ses confrères avaient exécuté leurs travaux d'audit sur les comptes achats et fournisseurs conformément à l'approche d'audit définie de manière concertée et que leurs conclusions étaient pertinentes et cohérentes avec les travaux réalisés et ne faisaient pas apparaître d'anomalies appelant des travaux complémentaires.

En conséquence, les griefs sont écartés.

1.3. Le cas de M. Gravier et de la société PWC Audit

La notification de griefs vise une absence de documentation de la revue croisée des comptes consolidés 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo.

1.3.1. Comptes consolidés 2015 Agripole

Le rapporteur général relève que dossier d'audit des commissaires aux comptes documente notamment :

- des travaux de mise à jour de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement ;
- une revue analytique préliminaire ;
- des travaux relatifs à l'audit du processus de consolidation ;
- la note de synthèse des commissaires aux comptes, dite « point d'avancement », relative à l'audit du groupe Agripole, au titre de la clôture 2015, présentée à la direction de la société Agripole
- les notes des commissaires aux comptes, relatives à la revue croisée, au titre de l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole ;
- la note de synthèse des co-commissaires aux comptes, dite « point d'avancement », relative à l'audit du groupe Agripole, au titre de la clôture 2014, présentée à la direction de la société Agripole ;
- les notes de synthèse des co-commissaires aux comptes, relatives à l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2015 de la société William Saurin, des comptes annuels 2015 de la société Paul Prédault ;
- des notes d'entretiens entre la direction de la société Agripole et les commissaires aux comptes ;
- les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels 2015 des filiales de la société Agripole.

Si la présence de ces documents n'est pas en elle-même suffisante pour établir l'appréciation portée par le co-commissaire aux comptes sur les travaux de son confrère, un certain nombre de ceux-ci portent des mentions d'analyses personnelles qui démontrent la formalisation de l'appréciation finale portée par la société PWC Audit sur les travaux de son confrère et sur l'absence d'anomalies qui en résulte (par exemple, D 0008079 et suivants).

Il eut été certes souhaitable que cette formalisation fût plus systématique et toujours clairement exprimée. Pour autant, les insuffisances qui peuvent être relevées à ce sujet n'apparaissent pas suffisamment graves pour constituer une faute disciplinaire.

Le grief est donc écarté.

1.3.2. Les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo

De même, le grief n'apparaît pas établi pour les exercices 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo au vu des documents contenus dans les dossiers d'audit faisant apparaître la réalisation et la documentation des revues croisées, même s'il aurait été souhaitable, ici également, que la formalisation de l'appréciation finale portée par les commissaires aux comptes sur les travaux de leur confrère soit plus étayée (Annexe 6.4.10 du rapport d'enquête). Il n'en demeure pas moins que, en l'état, ces faits ne peuvent caractériser un manquement disciplinaire.

En conséquence, le grief sera écarté pour les exercices 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo.

1.4. Le cas de M. Tamet et de la société Tamet

Comme il a été expliqué ci-dessus (cf. II.2.2.), la société Michel Tamet & Associés n'a pas effectué de revue croisée en dehors des exercices 2009 et 2010.

En conséquence, le grief est caractérisé au regard des NEP 100, § 10 à 14, à l'égard de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole.

1.5. Le cas de M. Krief

M. Krief est concerné par ce grief à propos des comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée.

Le dossier de travail de M. Krief, relatif à l'audit des comptes 2012 de la société Les Salaisons de l'Arrée, ne documente aucune diligence sur les achats et les dettes fournisseurs. Les documents que l'intéressé a transmis au rapporteur général après son audition ne comprennent pas davantage de test sur les achats et les dettes fournisseurs (Annexe 8.6 du rapport d'enquête).

Le dossier du commissaire aux comptes, relatif à l'audit des comptes 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, documente seulement une revue analytique et un rapprochement entre la balance générale et la balance auxiliaire.

En conséquence, le grief est caractérisé à l'égard de M. Krief pour les exercices 2012 et 2013, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

2. Les griefs spécifiques à MM. Sardet et Schwaller et à la société Mazars relatifs aux opinions erronées concernant les sociétés William Saurin, Paul Prédault et Montagne Noire

Outre le grief relatif à l'insuffisance des tests sur les comptes achats et fournisseurs, il est reproché à la société Mazars et à ses deux associés signataires trois opinions erronées émises à l'occasion des exercices 2013 et 2014 de la

société William Saurin et des exercices 2013 des sociétés Paul Prédault et Montagne Noire.

2.1. Les exercices 2013 et 2014 de la société William Saurin

Pour ces deux exercices, il est fait grief aux commissaires aux comptes de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion d'une limitation à leurs travaux d'audit en raison du refus de la direction de l'entité de leur communiquer les contrats avec la grande distribution.

Ce grief prend appui sur les notes de synthèse du cabinet Mazars relatives aux exercices 2013 et 2014 qui indiquent que les commissaires aux comptes n'ont pas obtenu la copie des contrats commerciaux conclus avec les différentes centrales d'achats et qu'ils ont dû se contenter d'un fichier de synthèse réalisé par le contrôle de gestion et validé par le directeur commercial (Annexes 5.4.2, 5.4.3 du rapport d'enquête).

Le poste « *ristournes et coopérations commerciales* » revêt une grande importance en raison du montant très significatif des ristournes. Aussi, appelle-t-il une attention particulière de la part de l'auditeur et nécessite-t-il d'obtenir des éléments probants pour justifier sa réalité, son exhaustivité et sa régularité. En cela, l'examen des contrats commerciaux, en ce qu'ils fixent les taux de marge avant et arrière et autres ristournes, est essentiel.

Les dossiers d'audit de la société Mazars n'exposent pas les raisons pour lesquelles les commissaires aux comptes n'ont pas procédé, en 2013 et 2014, à l'examen sur place des contrats commerciaux comme ils l'avaient fait en 2012 et 2015, plutôt que de demander des copies de ceux-ci et s'exposer à un refus compte tenu du caractère confidentiel attaché à ces contrats par les acteurs de la grande distribution (fournisseurs et distributeurs).

Faute de disposer des contrats, les commissaires aux comptes ont néanmoins réalisé de nombreux contrôles sur la justification des dettes fournisseurs et des provisions passées et ont validé leurs résultats lors d'un entretien avec le directeur commercial de la société (cf Annexes 5.4.10 et 5.4.11 du rapport d'enquête, memo section Fournisseurs 2013 et 2014, R 007379 et suivants et R 007466 et suivants).

Les griefs d'opinions erronées retenus à propos de ces deux exercices n'apparaissent pas, dans ces conditions, établis. En revanche, force est de constater l'absence de documentation des contrats commerciaux.

Les griefs seront donc retenus au regard de la NEP 230 § 2 et 4.

2.2. L'exercice 2013 de la société Paul Prédault

Il est fait grief aux commissaires aux comptes de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion d'une limitation à leurs travaux d'audit résultant du refus de la direction de l'entité de circulariser certains tiers et de réaliser certains travaux.

La note de synthèse des commissaires aux comptes sur les comptes annuels 2013 de la société Paul Prédault fait état de la mention suivante : « [...] *Factures non parvenues. Dans la mesure où la Direction a refusé l'année précédente de signer certaines circularisations, nous avons décidé de mettre en place directement des procédures alternatives. Nos travaux n'ont pas relevé d'anomalie. On note cependant que, au regard de l'étendue des travaux que cela demande, nous n'avons pas pu tester un scope significatif (<5 %) Nous avons tout d'abord sélectionné les 5 fournisseurs présentant les créances les plus significatives puis sélectionné les 10 factures les plus significatives sur l'ensemble de ce scope, le client refusant que nous effectuions des travaux supplémentaires [...]* » (Annexe 5.6.2 du rapport d'enquête).

Il ressort de ce document que le contrôle des comptes fournisseurs opéré lors de l'exercice 2013 est insuffisant en raison, à la fois, du choix personnel des commissaires aux comptes de sélectionner un nombre trop limité de factures à tester et du refus de l'entité de les voir accomplir des travaux supplémentaires. Pourtant, le précédent refus de l'entité, en 2012, de circulariser des fournisseurs aurait dû déterminer les commissaires aux comptes à une plus grande diligence lors de l'audit des comptes 2013 ou à tirer les conséquences de ces refus successifs de l'entité qui ne leur permettaient pas d'approfondir leurs travaux d'audit.

Cette insuffisance de contrôles ne saurait caractériser une opinion erronée, mais constitue une opinion non étayée au regard de la NEP 700 § 14.

2.3. L'exercice 2013 de la société Montagne Noire

Il est fait grief aux commissaires aux comptes de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion d'une limitation à leurs travaux d'audit liée à une absence de transmission dans des délais acceptables des documents nécessaires à l'audit.

La note des commissaires aux comptes relative à la revue analytique des comptes 2013 de la société Montagne Noire, fait état, en p.3, de la limitation générale suivante : « [...] *Limitation des travaux d'audit suite au délai de livraison des documents La balance générale de la société Montagne Noire nous a été fournie début juin et la plupart des documents justificatifs nous ont été livrés le 25 juin. Les retards pris par la société dans la livraison des documents nécessaires à notre audit ne nous ont pas permis d'effectuer certains travaux, parmi lesquels : Test de l'apurement des factures à établir, des factures non parvenues, des effets à recevoir et des effets à payer ; Test sur la valorisation des stocks par remontée aux factures ; Test sur les charges constatées d'avance ; Test sur les charges de crédit-bail [...]* » (Annexe 5.7.2 du rapport d'enquête).

Le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes annuels 2013 a été signé par MM. Sardet et Schwaller le 26 juin 2014, soit le lendemain de la remise par l'entité des documents justificatifs visés dans la note ci-dessus et qui sont, comme l'indiquent les commissaires aux comptes eux-mêmes dans ce document, nécessaires pour la réalisation des tests portant sur des postes comptables aussi

significatifs que ceux du chiffre d'affaires (62,3 M€), des achats hors groupe (67,2 M€), des créances clients hors groupe (29,4 M€) et des dettes fournisseurs hors groupe (15,1 M€). Pourtant, ce rapport de certification des comptes ne fait état d'aucune difficulté rencontrée dans la démarche d'audit, précisant même : « nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion » (Annexe 4-26 du rapport d'enquête).

L'explication donnée par les mis en cause selon laquelle ces limitations à leurs travaux ne les avaient pas empêchés de conclure sur les comptes dans la mesure où ils avaient pu les contourner, ne peut être retenue alors qu'il ressort de leurs propres écrits qu'ils n'ont pas pu obtenir une assurance élevée sur des postes comptables significatifs de l'entité.

Faute pour la société Mazars d'avoir documenté aucune diligence complémentaire pour pallier l'absence des documents qu'ils avaient demandés à l'entité et qu'elle estimait nécessaires, il n'est pas possible de comprendre comment elle a pu fonder son opinion sur les comptes annuels de l'exercice 2013.

Dans ces conditions, le grief formé à leur encontre est établi au regard de la NEP 700 § 14.

II.2.5. L'audit des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Les comptes consolidés de la société Agripole et les comptes annuels des sociétés Paul Prédault, Montagne Noire, Madrange, Tradition Traiteur, Germanaud, Les Salaisons de l'Arrée et Géo font ressortir les avances suivantes accordées à des producteurs espagnols de viande de porc :

M€	2012	2013	2014	2015
Agripole	38,2	55,4	51,6	51,6
Madrange	4,5	14,1	10,9	10,9
Tradition traiteur	2,7	4,3	4,9	4,9
Géo	1,1	1,1	/	/
Montagne Noire	11	14	14	14
Paul Prédault	11,8	16	16	16
Germanaud	3	3	3	3
Salaisons de l'Arrée	3	3	/	/

Selon les dossiers d'audit des commissaires aux comptes, ces avances financières annuelles à deux groupements de producteurs espagnols auraient été mises en place en janvier 2011 afin de garantir un prix fixe sur une période d'un an. Ce mécanisme aurait été reconduit chaque année jusqu'en 2015. L'objectif poursuivi par la société Agripole était de prémunir ses filiales contre la hausse des cours de la viande porcine.

Le rapporteur général observe que les dossiers d'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole contiennent, à propos des avances financières sur stocks, les documents suivants, issus des dossiers d'audit des comptes consolidés 2011 :

- la copie de deux contrats de 2011 avec des fournisseurs espagnols ;
- les factures de l'exercice 2011 afférentes à ces contrats ;
- les relevés bancaires de l'année 2011 du groupe Agripole, faisant état de décaissements par chèques pour des montants équivalents à ces factures.

Par ailleurs, il relève que les dossiers d'audit des comptes consolidés 2013 à 2015 de la société Agripole renferment des notes d'entretiens entre, d'un côté, Mme Piffaut et, de l'autre, MM. Sardet et Schwaller, faisant état des déclarations orales de Mme Piffaut, non étayées par la production de documents écrits, quant au renouvellement systématique et annuel de ces avances financières.

Quant aux dossiers d'audit des comptes annuels des exercices 2012 à 2015 des filiales concernées, ils ne contiennent, selon le rapporteur général, aucun élément à propos de ces avances. Le rapporteur général fait valoir que celles-ci portent sur des montants très significatifs représentant plusieurs fois les seuils de planification, mais aussi de signification, fixés par les commissaires aux comptes.

Sur ce, la formation restreinte :

1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

La notification des griefs reproche à MM. Sardet et Schwaller, ainsi qu'à la société Mazars, de ne pas avoir étayé leur opinion sur l'existence et l'évaluation de ces avances financières et de s'être contentés des seules déclarations orales de la direction des sociétés ainsi que de revues analytiques insuffisantes et inappropriées pour obtenir une assurance élevée, en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8 et NEP 700, § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1 et 2, et L. 823-10, 1^{er} alinéa, du code de commerce.

Elle leur reproche également de ne pas avoir vérifié les travaux faits par les commissaires aux comptes des filiales entrant dans la consolidation, ce qui concerne, au cas particulier, les travaux d'audit effectués par M. Krief, commissaire aux comptes de la société Les Salaisons de l'Arrée (§ 28 à 30 de la NEP 600).

A l'égard de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars, le grief est retenu pour les sociétés et les exercices comptables suivants :

- Comptes consolidés Agripole 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Madrange 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Paul Prédault 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Montagne noire 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Tradition traiteur 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Germanaud 2012 à 2015,
- Comptes sociaux Géo 2012 et 2013.

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes au sein des sociétés Agripole, Géo et Madrange, l'audit des avances financières a été réalisé par la société Mazars. Cet audit a également été réalisé par la société Mazars pour les sociétés Paul Prédault, Montagne noire, Tradition traiteur et Germanaud, la société Mazars étant le seul commissaire aux comptes de celles-ci. MM. Sardet et Schwaller ont signé les rapports sur les comptes de l'ensemble de ces sociétés pour le compte de la société Mazars.

Il ressort des déclarations de M. Schwaller devant le rapporteur général, comme de ses dossiers de travail, que, lors de l'audit des comptes de l'exercice 2011, il a réussi à obtenir de la direction des entités concernées deux contrats et les factures relatives aux avances financières sur stocks et qu'il a rapproché ces dernières des relevés bancaires, s'assurant ainsi de la réalité des règlements intervenus en 2011.

Mais il reconnaît, ce qui vient renforcer les constats faits par le rapporteur général lors de l'examen des dossiers de travail des commissaires aux comptes, qu'il n'a pas réussi à obtenir, pour les exercices 2012, 2013, 2014 et 2015, les contrats et les factures ou d'autres documents concernant ces avances, malgré ses demandes, et qu'il s'est contenté, sur ce point, des seules déclarations orales de Mme Piffaut et de vérifier, mais sans le documenter, que parmi les fournisseurs figurant sur la balance comptable, apparaissaient bien des fournisseurs espagnols pour des montants cohérents avec ceux des avances (P.V. d'audition du 1^{er} décembre 2017, p.16 à 21). M. Schwaller a confirmé ses déclarations devant la formation restreinte.

Le fait que ces avances aient été mentionnées dans l'annexe des bilans des sociétés concernées ne saurait dispenser les commissaires aux comptes de leur démarche d'audit pour s'assurer de leur existence et de leur juste évaluation.

Or, force est de constater que, pendant quatre exercices, de 2012 à 2015, MM. Sardet et Schwaller, agissant pour le compte de la société Mazars, n'ont examiné ni les contrats, ni les factures correspondantes relatives à ces avances.

Les notes de synthèse versées au dossier de la procédure soit se limitent à mentionner le montant des avances sans l'accompagner d'un commentaire, soit indiquent qu'il ne leur a pas été possible d'obtenir une information auprès de l'entité et recommandent de suivre ce point au niveau du groupe (Note de synthèse sur les comptes Germanaud 2013, Annexes 5-9-2, ou note de synthèse sur les comptes Tradition Traiteur 2013, Annexe 5-8-2, ou note de synthèse sur les comptes Géo 2014, Annexe 5-10-3). Pour autant, les notes de synthèse relatives aux comptes

consolidés de la société Agripole se bornent à indiquer, pour celles des exercices 2013 et 2014, le montant de ces avances et, pour celle de l'exercice 2015, la seule mention suivante : « *les autres créances comprennent essentiellement des avances financières sur stocks à hauteur de 55,3 M€ correspondant à une avance de trésorerie consentie à des fournisseurs de viandes et semoules afin de garantir des qualités à un prix négocié pour des livraisons sur 2016* » (Annexes 5-1-2 à 5-1-4 du rapport d'enquête).

En outre, le dossier d'audit indique « *contrat vu au coffre* » et M. Schwaller confirme dans ses déclarations devant le rapporteur général et la formation restreinte avoir seulement vu deux contrats en 2011.

Pourtant, un simple examen des deux contrats conclus, pour l'un, entre la société Montagne Noire et la société espagnole Unexporc et, pour l'autre, entre les sociétés Paul Prédault, Germanaud, les Salaisons de l'Arrée et la société espagnole Sidicarn (mentionnant que des livraisons pourraient être faites à la société Madrange sur indication de Mme Piffaut), aurait permis, à un professionnel aguerri à l'audit comme l'étaient MM. Sardet et Schwaller, sans être pour autant un juriste spécialisé dans le droit des contrats, de constater que les contrats ne mentionnaient pas le prix qu'ils étaient censés garantir, de sorte qu'il était difficile, sinon impossible, de faire le lien entre ces documents contractuels et la comptabilité des sociétés concernées. En tout état de cause, aucun de ces contrats ne s'appliquait aux sociétés Géo et Tradition Traiteur qui ont pourtant consenti des avances à ces producteurs espagnols, de sorte que pour ces dernières sociétés, les vérifications accomplies - relatives à l'exercice 2011 - étaient insuffisantes.

Par ailleurs, pour les exercices 2012 à 2015, à défaut d'avoir obtenu les contrats et les factures, malgré leurs demandes, les commissaires aux comptes n'ont pas pu s'assurer de l'état des relations contractuelles entre les sociétés auditées et les fournisseurs de viande porcine. Devant la formation restreinte, les conseils des commissaires aux comptes ont invoqué la reconduction des contrats. Or, si la reconduction tacite était admise par le droit applicable à l'époque des faits tel qu'il résultait, dans le silence des textes, de la jurisprudence (Cass com. 6 juill. 1976, n° 75-12.982 - Cass. 3° civ. 10 juin 1998, n° 96-15.626, Bull n° 119) et s'il était admis que celle-ci donnait lieu à un nouveau contrat dont le contenu n'était pas nécessairement identique à celui du précédent (Cass. com 11 avr. 2012, n° 10-20.505 - Cass. 1ère civ. 15 nov. 2005 n° 02-21.366, Bull. n° 413), il n'en demeure pas moins que MM. Sardet et Schwaller n'ont jamais envisagé une telle reconduction au moment d'émettre leur opinion, puisqu'ils ont, selon leurs propres déclarations, vainement cherché à obtenir, chaque année, la communication de contrats relatifs aux exercices audités.

Finalement, pour les exercices 2012 à 2015, ils se sont contentés des explications orales données par Mme Piffaut, ce qui apparaît nettement insuffisant au regard des normes d'exercice professionnel qui demandent notamment au commissaire aux comptes de chercher à collecter des éléments qui corroborent les déclarations de la direction lorsque celles-ci concernent des éléments significatifs des comptes (NEP 580 § 4), de faire preuve d'esprit critique (NEP 200 § 5), de tenir compte de la

possibilité qu'une anomalie significative résultant d'une fraude puisse exister (NEP 240 § 6 et 22), d'apprécier le caractère suffisant et approprié des éléments collectés (NEP 500 § 5 à 7) ou, à défaut de disposer de tels éléments, de chercher à obtenir des éléments complémentaires (NEP 330 § 26). En se fondant sur les seules déclarations de Mme Piffaut, sans chercher à les corroborer alors que des moyens simples de le faire étaient possibles, comme par exemple la vérification des documents qu'ils avaient vainement demandés, ils ont mal apprécié le caractère suffisant et approprié des éléments collectés et manqué d'esprit critique.

Enfin, l'argumentation des conseils des personnes mises en cause consistant à reprocher au rapporteur général de ne pas avoir pris en compte, dans l'appréciation du bien-fondé du grief, la fraude dont auraient été victimes les commissaires aux comptes qui auraient été trompés par les faux documents qui leur auraient été remis par la direction des sociétés du groupe Agripole, ne peut être retenue. En effet, il n'est nullement reproché aux commissaires aux comptes de ne pas avoir détecté le caractère apocryphe des deux contrats datés de 2011, mais il leur est fait grief d'avoir accompli des diligences insuffisantes au vu des principes ci-dessus rappelés.

En conséquence, les griefs notifiés à MM. Sardet et Schwaller ainsi qu'à la société Mazars, à propos de l'audit des avances financières sur stocks, sont caractérisés pour l'ensemble des sociétés et des exercices visés par les notifications de griefs au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 26 et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, il n'est pas démontré par le rapporteur général que les mis en cause ont violé les dispositions de la NEP 600 qui imposent au commissaire aux comptes de la société consolidante d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par son confrère intervenant dans les filiales. En effet, au cas d'espèce, l'application de cette NEP ne peut viser que les travaux d'audit effectués par M. Krief, commissaire aux comptes de la société Les Salaisons de l'Arrée, dans la mesure où la société Mazars était le commissaire aux comptes de toutes les autres filiales. Or, il n'est pas établi que la société Les Salaisons de l'Arrée était une entité importante au regard des comptes consolidés (§ 17 de la NEP).

2. Le cas de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés

Il est reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés de ne pas avoir effectué, lors de l'audit des comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, de revue des travaux d'audit réalisés par la société Mazars et M. Krief sur l'existence et l'évaluation des avances financières sur stocks, à la fois dans le cadre du co-commissariat aux comptes et dans celui de la revue des travaux des filiales entrant dans la consolidation et, par conséquent, de ne pas avoir documenté le tout, en violation des NEP 100, § 12 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Comme il a été indiqué ci-dessus (cf. II.2.2.), la société Michel Tamet & Associés n'a pas effectué de revue des comptes audités par la société Mazars après l'exercice 2010, y compris pour les avances financières sur stocks, se contentant, à chaque exercice, d'auditer les impôts différés.

En conséquence, les griefs notifiés sur ce point à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés sont caractérisés au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 240 § 6, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, seront écartés les griefs fondés sur la NEP 600, pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus (au 1), et ceux reposant sur la NEP 230 § 2 et 4, car la documentation de la revue croisée est prévue par la NEP 100 § 12 à 14.

3. Le cas de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit

M. Gravier est intervenu, successivement pour le compte des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole et des comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo dans le cadre du co-commissariat aux comptes qui s'appliquait à ces sociétés.

La notification des griefs reproche à M. Gravier et à la société PWC Entreprises, pour l'audit des comptes annuels 2012 de la société Madrange et des comptes annuels 2012 et 2013 de la société Géo, de n'avoir, à propos des avances financières sur stocks, documenté ni revue croisée, ni analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes, ni diligence d'audit complémentaire réalisée par eux-mêmes, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Pour les comptes annuels 2013 de la société Madrange, il est seulement reproché à M. Gravier et à la société PWC Entreprises de n'avoir pas documenté, dans le cadre de la revue croisée, ni analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes, ni diligence d'audit complémentaire réalisée par eux-mêmes (§ 12 à 14 de la NEP 100).

Le même grief est formé à l'encontre de M. Gravier et de la société PWC Audit à propos des comptes annuels de la société Madrange au 31 décembre 2014 et au 31 décembre 2015 et des comptes consolidés de la société Agripole au 31 décembre 2015.

3.1. Les griefs concernant M. Gravier et la société PWC Entreprises

A propos de la comptabilisation des avances financières sur stocks, M. Gravier et la société PWC Entreprises sont concernés au titre des comptes sociaux 2012 et 2013 des sociétés Madrange et de Géo.

M. Gravier a indiqué avoir découvert ces avances en 2012 et avoir interrogé M. Schwaller, surtout en 2013 en raison de leur forte augmentation, lequel lui avait

adressé, à l'occasion de l'audit des comptes 2014, une note exposant le traitement comptable des avances et mentionnant l'existence des contrats sur lesquels elles reposaient (Audition du 19/10/2017, p. 8 et suivantes). Cette note, ni datée ni signée, a effectivement été retrouvée dans le dossier de travail de PWC Audit relatif aux comptes des exercices 2014 et 2015 de la société Madrange (Annexe 6-1-16 pour 2014 et annexe 6-4-10 pour 2015).

M. Gravier a déclaré par ailleurs n'avoir à aucun moment été alerté par qui que ce soit sur ces avances financières, observant que les notes de synthèse émanant de la société Mazars n'attiraient pas l'attention sur ce sujet, et fait observer que les avances avaient disparu dans les comptes 2014 et 2015 de la société Géo et, pour les mêmes exercices, avaient diminué dans les comptes de la société Madrange.

Les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC Audit et PWC Entreprises ont mis en avant la justification économique des avances au regard de l'activité courante des sociétés du pôle salaisons et de la tension tarifaire sur le marché de la viande porcine.

Ils ont également fait valoir que les travaux d'audit relatifs à ce poste avaient été réalisés par la société Mazars et que, dans le cadre de la revue croisée, la société PWC Entreprises avait obtenu une note de travail rédigée par l'un des associés signataires de la société Mazars, de sorte que, à leur avis, il n'y avait pas de travaux complémentaires à mettre en œuvre.

Ils ont, enfin, fait observer que le renouvellement des contrats ne s'imposait pas chaque année dans la mesure où les parties étant en relation d'affaires, les contrats se reconduisaient tacitement conformément aux dispositions de l'article 1215 du code civil.

Il demeure qu'au regard du paragraphe 10 de la NEP 100, le co-commissaire aux comptes est tenu de procéder à une revue des travaux mis en œuvre par son confrère afin, selon le paragraphe 11 du même texte, d'apprécier notamment si ces travaux « *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* ». En application du paragraphe 12, le commissaire aux comptes doit matérialiser la revue croisée dans son dossier d'audit.

Or, force est de constater que M. Gravier, en déclarant avoir reçu seulement en 2014 la note qu'il avait demandée à M. Schwaller dès 2012, reconnaît n'avoir pu faire, dans le cadre de l'audit des comptes 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo, aucune diligence sur les travaux réalisés par son confrère sur les avances financières sur stocks.

Ces déclarations sont en concordance avec les dossiers de travail relatifs aux comptes des exercices 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo, qui, comme le relève le rapporteur général, ne contiennent pas les éléments de la revue croisée ni ne documentent la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires sur ces avances financières.

Pour les comptes des exercices 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo, M. Gravier et la société PWC Entreprises ont conclu sur l'existence et l'évaluation des avances financières sur stocks sans avoir obtenu de leur confrère des éléments probants, ni, à défaut, procédé par eux-mêmes à des vérifications. L'apparence d'opération économiquement justifiée et l'absence d'alerte la concernant ne sauraient dispenser le commissaire aux comptes de procéder à la revue croisée et de documenter celle-ci lorsqu'il l'a faite.

En conséquence, les griefs notifiés à M. Gravier et à la société PWC Entreprises, à propos de l'audit des avances financières sur stocks, sont caractérisés au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 240, § 6, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7.

3.2. Les griefs concernant M. Gravier et la société PWC Audit

Les griefs notifiés à M. Gravier et à la société PWC Audit relatifs à l'audit des avances financières sur stocks dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société Madrange portent seulement sur l'absence de documentation de la revue croisée (§ 12 à 14 de la NEP 100).

Pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, le grief s'élargit à la revue des comptes audités par les commissaires aux comptes des filiales (§ 12 à 14 de la NEP 100 et § 28 à 30 de la NEP 600).

Les dossiers d'audit relatifs à ces exercices contiennent la note établie par M. Schwaller à la demande de M. Gravier expliquant le principe et le mode de comptabilisation des avances et confirmant l'existence de contrats conservés au coffre de la dirigeante du groupe.

Si cette note atteste de l'existence d'une revue croisée des travaux réalisés par la société Mazars, elle est insuffisante, en revanche, pour satisfaire aux prescriptions du paragraphe 12 de la NEP qui prévoient que « *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* ». En effet, en versant cette note dans son dossier de travail, M. Gravier a documenté les diligences effectuées par son confrère, mais il n'a pas matérialisé son appréciation des travaux effectués par celui-ci.

Pourtant, cette note soulève des interrogations au regard de son imprécision ou de ses contradictions. Ainsi, la description de la comptabilisation de ces avances par M. Schwaller est-elle formulée avec réserve tout comme le renouvellement des contrats (« *nous comprenons...* »). Par ailleurs, le mot contrat est tantôt employé au pluriel, tantôt au singulier. Enfin, la note mentionne que ces avances financières ont été portées en stock dans les entités concernées, alors qu'elles apparaissent, dans les notes de synthèse de la société Mazars, en « *autre créances* ». Ces imprécisions ou ces contradictions, renfermées dans une note qui n'est ni datée ni signée et qui a été obtenue avec près de deux ans de retard, devaient conduire M. Gravier à se poser des questions sur l'étendue des travaux réalisés par son confrère.

En conséquence, les griefs notifiés à M. Gravier et à la société PWC Audit, à propos de l'audit des avances financières sur stocks, sont caractérisés au regard des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 240 § 6, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, il n'est pas démontré par le rapporteur général que les mis en cause ont violé les dispositions de la NEP 600 qui imposent au commissaire aux comptes de la société consolidante d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par son confrère intervenant dans les filiales. Selon la répartition des travaux, il revenait à la société Mazars, et non à la société PWC Audit, de vérifier les diligences d'audit accomplies par M. Krief, la société PWC Audit n'étant tenue de ce chef que d'une revue croisée des travaux effectués par la société Mazars.

4. Le cas de M. Krief

Il est reproché à M. Krief de ne pas avoir documenté, dans ses dossiers, la mise en œuvre de travaux d'audit suffisants et appropriés pour obtenir une assurance élevée sur l'existence et l'évaluation des avances financières sur stocks, lors de l'audit des comptes annuels de la société Les Salaisons de l'Arrée au 31 décembre 2012 et au 31 décembre 2013, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-10, 1^{er} alinéa, du code de commerce.

M. Krief a déclaré, et justifié par l'intermédiaire de son conseil, avoir interrogé, quelques semaines après sa nomination en qualité de commissaire aux comptes, le responsable comptable de la société Les Salaisons de l'Arrée, par mail du 30 septembre 2012, sur les destinataires de l'avance sur stocks de 1,7 M€ qui apparaissait à cette date dans les comptes et avoir reçu, le 5 octobre suivant, la copie du contrat passé, le 16 novembre 2011, entre la société espagnole SIDICARN et plusieurs sociétés du groupe Agripole, dont la société Les Salaisons de l'Arrée, faisant état d'un règlement de 1,7 M€ (FR 003326 à FR 003330). Au vu de cet accord, dont l'intérêt pour l'entreprise était à ses yeux évident puisqu'il permettait de protéger la société contre des variations de cours sur une matière première susceptible d'en connaître, M. Krief a estimé avoir accompli des diligences suffisantes au sujet des avances financières.

Pourtant, les dossiers d'audit, transmis en juin 2018 par M. Krief à la demande du rapporteur général, ne contiennent aucun élément sur les avances financières consenties par la société Les Salaisons de l'Arrée aux cours des exercices 2012 et 2013 (D 0006632 à D 0007223).

Sans remettre en cause les diligences accomplies par M. Krief sur les avances financières quatre mois après avoir été nommé commissaire aux comptes de l'entité, il convient de constater, d'une part, que celles-ci n'étaient pas documentées dans son dossier d'audit, contrairement aux prescriptions des paragraphes 2 et 4 de la NEP 230, d'autre part et surtout, qu'elles ne sont pas pleinement opérantes au regard du grief notifié dans la mesure où les pièces communiquées à l'appui du

mémoire de son conseil ne concernent qu'une partie de l'avance consentie par la société Les Salaisons de l'Arrée au cours de l'année 2012 (1,7 M€ sur un montant de 3 M€ au 31 décembre). M. Krief n'apporte aucune explication sur les démarches qu'il a pu accomplir pour rechercher la justification de cette forte augmentation de l'avance au cours du second semestre 2012, étant précisé que son dossier d'audit relatif aux comptes annuels 2012 ne mentionne ni seuil de signification ni de seuil de planification.

M. Krief n'apporte pas davantage de précision sur les diligences effectuées à l'occasion de l'audit des comptes de l'exercice 2013, au cours duquel le montant des avances a également atteint la somme de 3 M€, montant qu'il convient de rapprocher du seuil de signification fixé, par l'intéressé, à 0,1 M€ pour cet exercice.

La matérialisation des dossiers est manifestement un point faible du cabinet de M. Krief puisque l'examen du mandat Les Salaisons de l'Arrée au titre de l'exercice 2013, réalisé en 2014 par la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris, a notamment relevé une absence de matérialisation des travaux et de note de synthèse, de sorte que celle-ci n'a pu s'assurer de la cohérence de l'opinion exprimée dans le rapport (Annexe 8.3 du rapport d'enquête, R 012400).

En conséquence, les griefs notifiés à M. Krief à propos de l'audit des avances financières sur stocks sont caractérisés pour les exercices 2012 et 2013 au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6, NEP 330 § 25 et 26, et NEP 500 § 5 à 7.

II.2.6. L'audit de la valorisation des titres de participation dans les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange, William Saurin et Paul Prédault

En juillet 2011, Mme Piffaut a acquis les sociétés composant le groupe Madrange (comprenant notamment les sociétés Madrange et Géo) qu'elle a, le 31 décembre 2012, intégrées au groupe Agripole à la suite d'une fusion absorption de la société Financière Turenne Lafayette par la société Latronche Madrangeas, laquelle s'est alors appelée Financière Turenne Lafayette.

Dans les mois qui ont précédé cette opération, la société Financière Turenne Lafayette a fait l'objet d'une évaluation par le cabinet Ricol & Lasteyrie, en avril 2012, tandis que les sociétés Financière Turenne Lafayette et Latronche Madrangeas faisaient l'objet d'une valorisation par le Cabinet William Nahum Associés et Partenaires en novembre 2012. Dans leur rapport sur la valeur des apports, en date du 18 décembre 2012, les commissaires à la fusion, MM. Krief et Zorogniotti, ont indiqué avoir pris connaissance de cette seconde valorisation. Un an plus tard, une évaluation a été demandée à la Banque Neuflyze dans une perspective d'une cession à un tiers (Annexes 5-2-9 et 5-2-15 du rapport d'enquête).

La société Agripole a détenu une participation, à hauteur de 74,27 %, dans la société Financière Turenne Lafayette. Pour chaque exercice, entre 2012 et 2015, cette participation a été comptabilisée au bilan à 277,6 M€.

La société Financière Turenne Lafayette a contrôlé 100 % des titres des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Tradition Traiteur, Montagne Noire et Les Salaisons de l'Arrée. Ces titres ont été comptabilisés au bilan 2012, 2013 et 2014 de la société Financière Turenne Lafayette à la somme de 363,5 M€ et, dans les comptes de l'exercice 2015, à la somme de 402,1 M€ à la suite principalement de l'augmentation de capital de 30 M€.

La société Madrange a détenu 100 % du capital de la société Géo. Cette participation a été comptabilisée, chaque année, entre 2012 et 2015, à la somme de 9,3 M€.

La société William Saurin a détenu 100 % du capital de la société CCA Périgord. Cette participation a représenté pour chaque exercice, dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société William Saurin, la valeur de 13,3 M€.

Enfin, la société Paul Prédault a détenu 100 % du capital de la société Germanaud. Ces titres ont été comptabilisés chaque année, entre 2012 et 2015, pour la somme de 11,8 M€ dans les comptes annuels de la société Paul Prédault.

Par ailleurs, la société Paul Prédault a accordé des prêts à sa filiale Germanaud sous forme d'une avance en compte-courant d'associé. La valeur nette comptable de ce compte-courant débiteur dans les comptes annuels de la société Paul Prédault a été de 5,6 M€ en 2012, de 7,4 M€ en 2013, de 5,4 M€ en 2014 et de 7,8 M€ en 2015.

Ces différentes participations n'ont jamais fait l'objet d'une dépréciation, que ce soit dans les comptes de la société Agripole ou dans ceux des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange, William Saurin et Paul Prédault. A part l'exercice 2015 de la société Paul Prédault, pour lequel ils ont émis une réserve portant sur la valorisation des titres de participation, les commissaires aux comptes ont toujours certifié les comptes sans réserve.

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, l'audit des titres de participation a incombé, pour les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, à la société Mazars et, pour la société Madrange, à la société PWC Entreprises pour l'exercice 2012 et à la société PWC Audit pour les exercices 2014 et 2015, étant précisé qu'aucun grief n'a été retenu à l'encontre des commissaires aux comptes pour l'exercice 2013 de la société Madrange.

Les co-commissaires aux comptes qui n'étaient pas chargés directement de l'audit des titres de participation devaient assurer la revue croisée des travaux de leur(s) confrère(s). Cette obligation a pesé sur la société Michel Tamet & Associés pour les exercices 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, sur la société PWC Entreprises pour les exercices 2012, 2013 et 2014 de la société Financière

Turenne Lafayette, sur la société PWC Audit pour l'exercice 2015 des sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette et, enfin, sur la société Mazars pour les exercices 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange.

Le rapporteur général fait le constat que les dossiers d'audit des commissaires aux comptes ne contenaient ni les rapports des professionnels sur lesquels se fondaient leurs travaux, ni une documentation sur les principales hypothèses retenues par ces experts.

Il leur est également fait grief de ne pas avoir documenté la revue croisée lorsque cette obligation s'imposait à eux dans le cadre du co-commissariat aux comptes et, de surcroît, pour M. Tamet et la société Michel Tamet & Associés, de ne pas avoir effectué celle-ci.

Il est, enfin, reproché aux commissaires aux comptes de ne pas avoir tiré de conséquence sur leur opinion de la présence d'anomalies significatives qu'ils avaient relevées et qui n'ont pas été corrigées par les entités.

Ces différents griefs sont fondés sur la violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03. En outre, pour les commissaires aux comptes chargés de la revue croisée, les notifications de griefs retiennent la NEP 100 § 10 à 14.

Sur ce, la formation restreinte :

1) Sur les griefs relatifs à l'absence de documentation des dossiers d'audit

Dès lors que les commissaires aux comptes ont déclaré s'être fondés, pour apprécier la valorisation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et William Saurin, sur le rapport des commissaires à la fusion, ou sur l'évaluation effectuée par le cabinet William Nahum, ou sur celle réalisée par le cabinet Ricol & Lasteyrie ou encore sur l'estimation établie par la Banque Neuflyze, ces rapports, ainsi que le traité de fusion et tous autres documents attestant de leur démarche, auraient dû se trouver dans leurs dossiers de travail.

Or, force est de constater que les dossiers d'audit des différents commissaires aux comptes concernés étaient dépourvus de tout ou partie de ces documents et de toute autre documentation expliquant leur approche de la valeur des titres détenus par les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et William Saurin. S'ils ont fait parvenir a posteriori au rapporteur général certains documents, aucun d'entre eux n'a pu remettre le rapport Nahum, ce qui rend probable qu'ils ne l'ont pas détenu.

Les personnes mises en cause ont toutes reconnu cette absence ou insuffisance de documentation de leurs dossiers sur ce point.

1.1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Ainsi, M. Schwaller a indiqué que le rapport de M. Nahum ne se trouvait pas dans les dossiers d'audit relatifs aux comptes des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault et que ces dossiers ne documentaient aucune analyse critique des travaux de M. Nahum et du cabinet Ricol & Lasteyrie (P.V. audition, p. 10, R 002507). Ce n'est qu'après son audition du 9 janvier 2018, qu'il a transmis au service du rapporteur général le traité de fusion, les rapports des commissaires à la fusion, le rapport du cabinet Ricol & Lasteyrie et le rapport de la Banque Neuflyze.

Pour les exercices 2013 et 2014 de la société Financière Turenne Lafayette, M. Schwaller a expliqué qu'il n'était pas d'accord avec l'évaluation faite par son équipe d'audit, qui souhaitait une dépréciation des titres, de sorte qu'il avait adopté une autre méthode de valorisation que celle décrite dans son dossier de travail, en se fondant sur l'évaluation réalisée par la Banque Neuflyze en novembre 2013. Pour autant, la démarche suivie par lui et M. Sardet n'est pas décrite dans leur dossier de travail et, comme déjà indiqué, le rapport de la Banque Neuflyze n'est pas versé au dossier. Seule apparaît la demande de dépréciation formulée par l'équipe d'audit (Annexes 6-3-4 et 6-3-5 du rapport d'enquête).

De même, l'évaluation des titres de participation faite par la responsable comptable de la société Agripole, sur laquelle M. Schwaller a indiqué avoir fondé sa démarche lors de l'audit des comptes de l'exercice 2015, n'est pas documentée dans le dossier de travail qui ne contient pas de conclusion de la part de M. Schwaller sur des calculs réalisés par l'entité (Annexe 5-2-4 du rapport d'enquête).

Il peut encore être relevé, au titre de l'exercice 2014 de la société Madrange, que l'offre de rachat du fonds de commerce de la société Géo pour le prix de 7 M€ est documentée par un simple courriel adressé par le directeur général de la société Agripole, à M. Schwaller, faisant état de cette offre d'achat sans joindre une copie de celle-ci. M. Schwaller a confirmé lors son audition par le rapporteur général qu'il n'avait obtenu sur ce point que des déclarations orales de la direction de la société.

Par ailleurs, la méthode patrimoniale de l'actif net réévalué que les auditeurs de la société Mazars ont retenue pour apprécier, en 2012, la valeur des titres Germanaud dans la société Paul Prédault, et qui faisait état d'une plus-value sur actifs de 15 M€, n'est pas documentée. Il en est de même du bien-fondé des deux retraitements du « stock revolving » (avances financières sur stocks de viande de porc) et du compte-courant Paul Prédault, sans lesquels une dépréciation totale des titres Germanaud aurait été nécessaire en 2012, 2013 et 2014 (Annexes 5.6.13, 5.6.14 et 5.6.15 du rapport d'enquête).

S'agissant de la participation de la société William Saurin dans la société CCA Périgord, le dossier d'audit des comptes 2012 de la société William Saurin ne documente pas la pertinence du choix d'un multiple d'EBITDA de 8 qui a évité une dépréciation des titres de CCA Périgord au 31 décembre 2012, alors que les propres experts de la société Mazars préconisaient un multiple de 6,22 et que la

méthode de la quote-part de situation nette aboutissait à une dépréciation de 5,6 M€ selon le dossier d'audit des commissaires aux comptes (Annexe 5.4.1 du rapport d'enquête). De même, le dossier d'audit des comptes 2013 de la société William Saurin ne justifie pas une croissance du chiffre d'affaires de la société CCA Périgord de 30 % à l'horizon 5 ans et un doublement du résultat, sur lesquels est fondée la non-dépréciation des titres CCA Périgord au 31 décembre 2013, quand la méthode de la quote-part de situation nette comme la méthode des multiples conduisaient à une dépréciation d'au moins 5,3 M€ au 31 décembre 2013 (Annexe 5.4.2 du rapport d'enquête).

1.2. Le cas de M. Gravier et des sociétés PWC audit et PWC Entreprises

Pour sa part, M. Gravier a également confirmé que son approche de la valorisation des titres de participation n'était pas documentée dans ses dossiers d'audit (P.V. audition du 27 novembre 2017). A la suite de son audition, il a fait parvenir au rapporteur général deux notes expliquant a posteriori sa démarche (Annexes 6.2.2 et 6.3.8 au Rapport d'enquête). Ces deux notes n'étaient pas dans les dossiers de travail du commissaire aux comptes.

Lorsque, en 2014, M. Gravier a pris connaissance de la note de synthèse de la société Mazars évoquant la nécessité d'une dépréciation de 20 M€ sur les titres William Saurin, mais qu'il a jugé possible de ne pas demander une telle dépréciation, il n'a procédé à aucune documentation dans son dossier de travail où est restée la note de synthèse de son confrère sans document complémentaire venant expliquer pourquoi les co-commissaires aux comptes avaient renoncé à demander la dépréciation que l'un d'entre eux avait un temps envisagée.

De même, lorsqu'il n'a pas été d'accord avec la conclusion des co-commissaires aux comptes de la société Financière Turenne Lafayette sur une dépréciation, en 2015, des participations détenues par cette dernière et qu'il a décidé de retenir une approche globale en examinant les plus-values et les moins-values potentielles, il n'a pas davantage documenté sa démarche qui ne ressort pas de son dossier de travail.

A propos de la valorisation des titres de la société Géo dans les comptes de la société Madrange, le dossier de travail de la société PWC ne contenait pas l'expertise immobilière, réalisée en novembre 2011 par le cabinet immobilier Collomé et valorisant à 19 M€ le site d'Ablis, que M. Gravier a prise en compte pour écarter toute dépréciation des titres Géo. Le dossier ne documentait pas davantage la vérification de l'indépendance de l'expert Collomé par rapport à l'entité et la pertinence des hypothèses retenues par ce professionnel. Il importe peu, au regard de l'obligation de documentation qui pèse sur le commissaire aux comptes, que la vente se soit réalisée à un prix confortant l'estimation.

M. Gravier a invoqué à plusieurs reprises que les sociétés Madrange et Géo avaient été valorisées à concurrence de 85 M€ en 2012 sur la base du rapport Nahum. Mais, comme déjà indiqué, ce dernier n'est pas dans les dossiers des commissaires aux comptes.

1.3. Le cas de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés

Quant à la société Michel Tamet & Associés, il a déjà été indiqué (cf II.2.2.) qu'elle n'a pas, en dehors des exercices 2009 et 2010, effectué de revue croisée des travaux réalisés par son confrère Mazars et, par conséquent, n'a rien documenté.

1.4. Sur l'absence d'analyse critique des méthodes retenues par les experts

S'agissant maintenant de l'absence d'analyse critique des méthodes retenues par les experts, telle qu'elle est formulée par le rapporteur général, les personnes mises en cause ont contesté le visa, dans les notifications des griefs, de la NEP 620 relative à l'intervention d'un expert, soutenant que les commissaires à la fusion n'étaient pas des experts choisis par le commissaire aux comptes ou l'entité.

Intervenant dans le cadre d'une mission légale prévue à l'article L. 236-10 du code de commerce, désigné par le président du tribunal de commerce, le commissaire à la fusion n'est pas, en effet, un expert au sens de la NEP 620 qui vise le cas de ceux qui sont choisis par l'entité ou par le commissaire aux comptes. Le grief ne saurait donc être retenu en ce qui concerne l'intervention du commissaire à la fusion.

Il en va autrement pour les professionnels qui ont procédé à une évaluation des sociétés Financière Turenne Lafayette et Madrange, ce qui est le cas des cabinets Nahum et Ricol et de la Banque Neuflyze, dès lors que les commissaires aux comptes se sont appuyés sur leurs travaux d'évaluation pour leur audit. Il s'agit là d'experts choisis par les entités contrôlées et qui, comme tels, entraînent dans le champ de la NEP 620.

Les commissaires aux comptes devaient donc documenter dans leurs dossiers d'audit qu'ils avaient procédé à une analyse critique des méthodes retenues par les experts et vérifié que la nature et l'étendue de leurs travaux étaient conformes aux instructions qui leur avaient été données, que les travaux réalisés par les experts leur permettaient de conclure sur le respect des assertions qu'ils souhaitaient vérifier, ce qui aurait dû les amener à apprécier le caractère approprié des sources d'informations utilisées par les experts, le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par les experts, la cohérence des résultats des travaux des experts avec la connaissance générale que les commissaires aux comptes avaient des entités et les résultats de des autres procédures d'audit qu'ils avaient mis en place.

La documentation des travaux n'est pas une simple exigence de forme, mais a notamment pour objectif de permettre d'étayer l'opinion formulée dans le rapport du commissaire aux comptes et 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 (NEP 230 § 2).

2) Sur l'absence de dépréciation des titres de participation

2.1. La valorisation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette

Pour l'audit des comptes de l'exercice 2012 des sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, les commissaires aux comptes se sont fondés, pour apprécier les titres de participation, sur le rapport des commissaires à la fusion, lesquels avaient pris en compte dans leurs travaux l'estimation du cabinet Nahum.

Pour l'exercice suivant, ils se sont, en plus, fondés sur l'estimation réalisée par la Banque Neuflyze.

S'il est possible de suivre le raisonnement des personnes mises en cause pour l'exercice 2012, dans la mesure où elles disposaient en effet d'évaluations récentes réalisées en fin d'exercice et validées par les commissaires à la fusion, et, par conséquent, d'écarter le grief pour cet exercice, force est de constater, en revanche, que les griefs formés contre elles pour les exercices suivants sont caractérisés.

En effet, les conclusions de dépréciation contenues dans les notes de synthèse relatives aux exercices 2013, 2014 et 2015 de la société Mazars appelaient des diligences approfondies de la part des associés signataires pour s'assurer de la valeur des titres de participation dans la mesure où ils n'étaient pas d'accord avec les résultats des travaux menés par l'équipe d'audit. Il leur était facile, dès juin 2014 (date de réalisation de l'audit des comptes de l'exercice 2013), de rapprocher les résultats atteints des objectifs fixés dans les plans d'affaires qui avaient servi aux évaluations sur lesquelles ils se fondaient et qui avaient été établis par les sociétés concernées et alors qu'à cette date deux exercices s'étaient déjà écoulés.

A titre d'exemple, le rapport Neuflyze, de novembre 2013, fait état d'EBITDA prévisionnels du groupe s'élevant, selon les fourchettes basses ou hautes retenues, à 40 049 K€ ou 57 418 K€ pour 2013 et à 56 619 K€ ou 66 960 K€ pour 2014 et à 57 566 K€ ou 70 266 K€ pour 2015, avec des évaluations comprises entre 277 M€ et 360 M€ selon la méthode des multiples comparables (Annexe 5-2-15 du rapport d'enquête, R 006732).

Or, ces chiffres n'ont pas été atteints ; ils seraient, d'après les calculs effectués par la société PWC, de 32 198 K€ en 2013, de 46 033 K€ en 2014 et 44 238 K€ en 2015, soit un écart suffisamment important pour entreprendre des travaux approfondis afin de vérifier l'évaluation qui avait été faite par les experts (Annexe 6-6-2 du rapport d'enquête, R 010386).

M. Gravier a indiqué, devant le rapporteur général comme devant la formation restreinte, qu'il n'y avait pas lieu de déprécier les titres de participation dans les comptes de la société Financière Turenne Lafayette dans la mesure où les titres des sociétés Madrange et Géo étaient comptabilisés pour une valeur nette comptable de 30 M€ alors qu'ils avaient été évalués, fin 2012 par le cabinet Nahum, à 85 M€ et que, en outre, il n'y avait pas d'indice de perte de valeur.

Suivant le même raisonnement, il a expliqué que la dépréciation des titres Financière Turenne Lafayette dans les comptes de la société Agripole était exclue dès lors que la société Financière Turenne Lafayette avait été évaluée, fin 2012, à 381 M€ et que, là également, il n'y avait pas d'indice de perte de valeur.

Mais, comme le fait observer à juste titre le rapporteur général, l'évaluation des titres de participation doit être vérifiée chaque année, indépendamment de l'existence ou non d'un indice de perte de valeur, conformément aux articles 332-3 du règlement CRCC 99-03 (PCG 1999) et 221-3 du règlement ANC 2014-03 (PCG 2014), successivement applicables à la date des faits, mais dont le contenu est identique.

2.2. La valorisation des titres de participation détenus par la société Madrange

Entre 2012 et 2015, la situation nette de la société Géo était inférieure à la valeur nette des titres dans les comptes de la société Madrange.

Aussi, les deux co-commissaires aux comptes ont conclu, la société PWC Entreprises dans une note interne et la société Mazars dans sa note de synthèse relative aux comptes 2012 de la société Madrange, à une dépréciation de 6,3 M€ de la valeur des titres Géo. Leur conclusion reposait sur le constat que la société Géo avait opéré, en avril 2012, un « coup d'accordéon » motivé par des pertes. La note de synthèse de la société Mazars fait état du refus de la société Madrange de procéder à cet ajustement (Annexes 5-5-1 et 6-4-11 du rapport d'enquête).

Ni la société PWC Entreprises, ni la société Mazars n'ont tiré des conséquences de ce refus dans l'émission de leur opinion sur les comptes de l'exercice 2012 de la société Madrange.

M. Gravier a déclaré que cette note avait été rédigée par un collaborateur et qu'il n'en avait pas eu connaissance. Il s'agit là d'un argument irrecevable dans la mesure où la note lui était destinée en tant que signataire des comptes. En outre, si, comme cela est mentionné dans la note de synthèse de la société Mazars, l'ajustement a été refusé par l'entité, cela signifie bien que les commissaires aux comptes ont demandé une dépréciation des titres de participation et, dès lors, il est impossible que M. Gravier l'ait ignorée (voir note de synthèse Mazars sur les comptes de la société Madrange au 31 décembre 2012, p.9, Annexes 5-5-1 du rapport d'enquête).

Il a également indiqué qu'il avait pris en compte, pour écarter toute dépréciation des titres Géo, l'expertise immobilière, réalisée en novembre 2011 par le cabinet immobilier Collomé et valorisant à 19 M€ le site d'Ablis. Mais, comme cela a déjà été rappelé plus haut, les dossiers d'audit des sociétés PWC ne contiennent pas cette expertise et ne documentent pas davantage la vérification de l'indépendance de l'expert Collomé par rapport à l'entité et la pertinence des hypothèses retenues par ce professionnel.

A propos de l'exercice 2014 de la société Madrange, les co-commissaires aux comptes ont écarté toute dépréciation des titres Géo, malgré un écart de 3,3 M€ entre la valeur de ces titres dans les comptes de la société Madrange et les capitaux propres de la société Géo au 31 décembre 2014, au motif, d'une part, que la société Géo avait reçu d'un concurrent une offre de 7 M€ pour le rachat de son fonds de commerce, induisant une valorisation des capitaux propres de Géo de 10,5 M€, d'autre part, que les données prévisionnelles de la société Géo faisaient état d'un chiffre d'affaires en hausse de 4,4 % entre 2015 et 2016 et d'un équilibre du résultat d'exploitation à partir de 2016.

Si, dans leur principe, ces éléments sont susceptibles d'établir la valeur d'utilité des titres, encore faut-il qu'ils présentent les caractères de fiabilité requis. Or, l'offre de rachat du fonds de commerce de la société Géo reposait sur les seules déclarations orales du directeur général du groupe Agripole. Par ailleurs, comme le fait observer le rapporteur général, la fiabilité et le caractère raisonnable des données prévisionnelles d'activité de la société Géo, établies par la direction de l'entité, ne sont pas démontrés, et l'analyse critique des commissaires aux comptes sur ces prévisions n'est pas documentée.

Quant aux dossiers de la société Mazars, ils ne documentent pas d'analyse critique des travaux de son confrère PWC Audit sur la valorisation des titres Géo, ni de méthode de valorisation de ces titres, au 31 décembre 2014.

S'agissant des comptes de l'exercice 2015 de la société Madrange, les dossiers de la société PWC Audit comprennent une note d'analyse des commissaires aux comptes, indiquant qu'il n'existe pas d'indice de perte de valeur pour les titres Géo, ce qu'a confirmé M. Gravier (Note d'analyse, cf. annexe 6.4.13 au rapport d'enquête, PV d'audition de M. Gravier du 27 novembre 2017, p.6 à 9, cf. annexe 1.6 au rapport d'enquête).

Pourtant, il existe un écart significatif de 4,9 M€ entre la valeur des titres Géo dans les comptes de la société Madrange et les capitaux propres de la société Géo, au 31 décembre 2015. De plus, le résultat d'exploitation de cette dernière demeure négatif, en 2015, à hauteur de -1,3 M€.

Comme le fait observer à juste titre le rapporteur général, les titres de participation sont évalués à leur valeur d'utilité, indépendamment de l'existence ou non d'un indice de perte de valeur, conformément aux articles 332-3 du règlement CRCC 99-03 (PCG 1999) et 221-3 du règlement ANC 2014-03 (PCG 2014), successivement applicables à la date des faits, mais dont le contenu est identique.

Les dossiers de la société Mazars ne documentent pas d'analyse critique des travaux de PWC Audit sur la valorisation des titres Géo, ni de méthode de valorisation de ces titres, au 31 décembre 2015.

Par ailleurs, l'argument avancé par MM. Sardet, Schwaller et Gravier, selon lequel les sociétés Madrange et Géo avaient été valorisées à concurrence de 85 M€ en 2012 n'est pas recevable, dès lors qu'ils n'ont jamais pu produire cette estimation et que, selon leurs propres explications et les notes de synthèse de la société Mazars,

celle-ci ne comportait pas de clé de répartition entre les deux sociétés, de sorte que la valeur de la société Géo restait indéterminée.

2.3. La valorisation des titres de participation détenus par la société William Saurin

Il ressort de la note de synthèse de la société Mazars, relative à l'audit des comptes 2012 de la société William Saurin, que la méthode de la quote-part de situation nette aboutissait à une dépréciation de 5,6 M€ des titres, tandis que la méthode des multiples ne conduisait à aucune dépréciation selon l'estimation haute et à une dépréciation de 1,8 M€ selon l'estimation basse (Annexe 5.4.1 du rapport d'enquête).

Les notes de synthèse de la société Mazars, relatives à l'audit des comptes 2013, 2014 et 2015 de la société William Saurin indiquent que, quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, une dépréciation d'au moins 5,3 M€ s'imposait à la clôture des comptes au 31 décembre 2013, 2014 et 2015. Les auditeurs précisent, par ailleurs, dans leur note de synthèse 2014 que la valorisation des titres par l'entité s'appuie sur des prévisions de chiffres d'affaires en hausse, alors que, en 2014, le chiffre d'affaires, ainsi que le résultat d'exploitation, marquent une baisse par rapport à 2013 (Annexes 5.4.2, 5.4.3 et 5.4.4 du rapport d'enquête).

Le document intitulé « *Mémo de section Immobilisations Financières* », relève que l'approche de la société William Saurin, pour la valorisation des titres CCA Périgord au 31 décembre 2014, n'est pas fondée et qu'une dépréciation des titres serait requise s'il était appliqué les multiples de valorisation compris entre 4,91 et 6,22 préconisés par les experts en évaluation du cabinet Mazars, plutôt que le multiple de 8 choisi par l'entité. Il est mentionné dans cette note de travail : « [...] *La société adopte une valorisation économique sur la base d'un multiple EBITDA de 8 ce qui conduit à ne pas constater de dépréciation. Dans le cadre de la valorisation des titres de la société Madrange détenus par FTL à la clôture 2014, les équipes actuelles Mazars ont effectué une analyse comparée des transactions récentes du secteur du Jambon/ de la Salaison afin de déterminer la valeur du multiple d'EBITDA [...] En utilisant un multiple de 6,22, conformément aux conclusions ci-dessus, la valorisation du titre CCAP laisse apparaître une dépréciation de 3 150 k€. Conclusion : Nous avons remonté la sensibilité au test de dépréciation en synthèse. La non-dépréciation du titre de CCAP fera l'objet d'une mention en LAF.* » (Annexe 5.4.15 du rapport d'enquête). La note de synthèse des commissaires aux comptes relative à l'audit des comptes 2015 de William Saurin fait état que la société n'a pas souhaité communiquer aux commissaires aux comptes sa position justifiant la non-dépréciation des titres (Annexe 5.4.4 du rapport d'enquête).

Les commissaires aux comptes n'établissent pas dans leurs dossiers de travail pour quelles raisons, d'une part, ils ont systématiquement retenu l'estimation haute avec un multiple de 8, alors que leurs propres experts préconisaient un multiple de 6,22, d'autre part, ils n'ont pas tiré de conséquence sur leur opinion de l'absence de dépréciation des titres, alors même que, sur la quasi-totalité des exercices, chacune des méthodes d'évaluation utilisée indiquait qu'il fallait déprécier.

L'explication donnée par MM. Sardet et Schwaller, portant sur une approche globale de la valeur de l'ensemble de ces titres à partir de rapports externes est inopérante dès lors qu'il n'existait pas, dans ces rapports, de ventilation des évaluations entre la société William Saurin et ses filiales. En tout état de cause, leur démarche aurait dû être documentée dans leur dossier comme cela a été indiqué plus haut.

Enfin, le fait que les commissaires aux comptes aient pris soin de demander à la direction de l'entité d'attester dans une lettre d'affirmation de la juste appréciation de la valeur des titres de participation, ne les dispensait pas de vérifier le caractère probable des estimations réalisées par l'entité et de tirer les conséquences de ce que celle-ci refusait de leur communiquer toute explication justifiant la non-dépréciation des titres.

Les éléments décrits par M. Dédouit dans sa consultation (p. 36 et 37, FR 003746), ne sont pas de nature à remettre en cause ces constats.

2.4. La valorisation des titres de participation détenus par la société Paul Prédault

De la même manière que précédemment, les notes de synthèse des commissaires aux comptes de la société Paul Prédault, et leurs notes de travail, relatives aux comptes 2012, 2013 et 2014, font état de la nécessité de déprécier les titres Germanaud détenus par la société (au moins 4,1 M€ en 2012, au moins 6,1 M€ en 2013 et au moins 8,7 M€ en 2014), quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée.

Seul le retraitement de deux postes comptables, dont le bien-fondé n'est pas démontré dans les dossiers d'audit, explique l'absence de dépréciation des titres pour 2012 et 2013 (Annexes 5.6.2, 5.6.3, 5.6.13 et 5.6.15 du rapport d'enquête).

Quant à 2014, aucun élément ne justifie, d'après la note de synthèse des commissaires aux comptes, l'absence de dépréciation des titres, sauf la mention électronique insérée a posteriori, précisant : « à revoir car on déprécie pas et on signe » (Annexe 5.6.3 du rapport d'enquête).

Pour l'exercice 2015, comme indiqué plus haut, les commissaires aux comptes ont certifié les comptes avec une réserve portant sur la valorisation des titres de participation de la société, tirant enfin les conséquences du refus de l'entité de déprécier ses titres de participation.

Mais cette décision apparaît comme une demi-mesure dès lors que les commissaires aux comptes n'ont pas étendu leur réserve à l'absence de dépréciation de l'avance en compte courant de 7,8 M€ consentie à la société Germanaud. Pourtant, dans leur note de synthèse relative à l'audit des comptes annuels 2015 de la société Paul Prédault, ils ont relevé la nécessité de déprécier les titres de participation, la fermeture du site de production de la société Germanaud à partir de 2016 et l'impossibilité pour celle-ci de recourir au crédit bancaire compte tenu de sa situation financière, ce qui les a amenés à conclure à

un risque élevé de non-recouvrement de la créance (Annexe 5.6.4 du rapport d'enquête).

Pour autant, le défaut de dépréciation du compte courant Germanaud n'est pas justifié dans le dossier d'audit des comptes 2015 de la société Paul Prédault.

3) Conclusion sur la valorisation des titres de participation

Pour l'ensemble de ces motifs, les travaux effectués par les différents commissaires aux comptes concernés par ce grief apparaissent insuffisants et contradictoires.

En conséquence, les griefs notifiés à MM. Gravier, Sardet et Schwaller, ainsi qu'aux sociétés Mazars, PWC Audit et PWC Entreprises, à propos de l'audit des titres de participation détenus par les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange, William Saurin et Paul Prédault, sont caractérisés :

- pour les exercices 2012 à 2015, en ce qui concerne l'absence de documentation de la démarche d'audit et l'absence d'analyse critique des méthodes retenues par les experts ;
- pour les exercices 2013 à 2015, en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette ;
- pour les exercices 2012, 2014 et 2015, en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par la société Madrange ;
- pour les exercices 2012 à 2015, en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés William Saurin et Paul Prédault.

Ces griefs constituent une violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03. Ces griefs constituent, en outre, pour les commissaires aux comptes chargés de la revue croisée, une violation des dispositions de la NEP 100 § 10 à 14.

S'agissant de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés, sont caractérisées, pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, l'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci en violation de la NEP 100, § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8 et NEP 540 § 11, 12 et 14.

II.2.7. L'audit de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole

La valorisation de l'ensemble des marques, dans les comptes consolidés de la société Agripole, pour la période 2012 à 2015, a représenté chaque année la somme de 110 M€. L'évaluation de ce poste comptable reposait essentiellement sur les marques Madrange et William Saurin, évaluées respectivement à 54 M€ et 46,8 M€.

L'audit de ce poste comptable a, pour les quatre exercices concernés, été effectué par la société Mazars, les sociétés Michel Tamet & Associés puis PWC Audit étant intervenues dans le cadre de la revue croisée des comptes consolidés, respectivement de 2012 à 2014 et en 2015.

Le rapporteur général fait le constat que la société Mazars a fondé son appréciation de la valeur des marques sur les travaux de Me Ennochi, avocat au barreau de Paris, sans que ses dossiers d'audit relatifs aux exercices 2012 à 2015 ne documentent l'appréciation de la compétence de cet avocat en matière d'évaluation de marques du secteur agro-alimentaire, de son indépendance vis-à-vis des sociétés du groupe Agripole, du chiffre d'affaire historique moyen retenu par ce professionnel dans sa démarche et, enfin, d'analyse critique sur le caractère raisonnable des principales hypothèses retenues par celui-ci pour réaliser ses travaux.

Par ailleurs, à propos de la marque Madrange, le rapporteur général relève, pour les comptes 2013, 2014 et 2015, que le bien-fondé du retraitement, d'au moins +30 %, par les commissaires aux comptes du chiffre d'affaires lié à l'incidence de la loi de modernisation économique (loi LME), n'est pas démontré et apparaît avoir, pour seule finalité, d'éviter une dépréciation de la marque Madrange, comprise entre 8,6 M€ et 14,5 M€ selon les propres calculs des commissaires aux comptes.

Les griefs notifiés à la société Mazars et à ses deux associés sont tirés de la violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-10, alinéa 1^{er}, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 § 11.

S'agissant de M. Tamet et de sa société, le rapporteur général retient que leurs dossiers d'audit ne documentent, pour les exercices 2012, 2013 et 2014, ni revue croisée, ni analyse critique des travaux réalisés par les co-commissaires aux comptes sur les marques, ni d'éventuels travaux complémentaires, en violation des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et les articles L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Quant à M. Gravier et à la société PWC Audit, le rapporteur général relève l'absence, dans le cadre de la revue croisée des comptes consolidés 2015, d'analyse critique documentée du caractère raisonnable des hypothèses retenues

par des tiers et par la société Agripole pour valoriser les marques détenues par les sociétés du groupe, de sorte que leurs conclusions ne seraient pas étayées sur ce point. La notification des griefs les concernant vise les dispositions des NEP 100 § 12 à 14, 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 11 et les articles L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Lors de la séance de la formation restreinte, M. Sardet a indiqué que Me Ennochi avait été mandaté par l'expert-comptable de l'entité et non par celle-ci et que, en tout état de cause, son statut d'avocat garantissait son indépendance vis-à-vis des sociétés du groupe Agripole. Il a aussi déclaré que les travaux de Me Ennochi avaient été validés par M. Nahum et les commissaires à la fusion, de sorte que les commissaires aux comptes n'avaient pas à procéder à une critique du caractère raisonnable des principales hypothèses retenues par celui-ci. Il a également précisé que, lui et M. Schwaller, n'étaient pas d'accord avec leurs collaborateurs pour demander une dépréciation de la marque Madrange car, selon eux, le chiffre d'affaires de la société Madrange devait être retraité pour tenir compte de l'incidence de la loi LME.

Pour sa part, M. Schwaller a reconnu devant le rapporteur général que le dossier d'audit ne documentait pas la compétence et l'indépendance de Me Ennochi, ni que les hypothèses de travail de celui-ci avaient été vérifiées. Pour les comptes 2013, il a convenu que le chiffre d'affaires corrigé de « l'effet LME », communiqué par le directeur général de la société Agripole, n'avait fait l'objet d'aucun travail de vérification de la part de l'équipe d'audit (audition du 9 janvier 2018, p. 3).

Quant à M. Gravier, il a fait valoir qu'il s'était assuré, auprès du département évaluation de PWC, que les taux de redevances retenus par Me Ennochi, pour l'évaluation des marques du groupe Agripole, correspondaient à des taux comparables aux pratiques du marché. Par ailleurs, il a indiqué avoir pris en considération les différentes évaluations des sociétés du groupe Agripole établies par des tiers indépendants de renom courant 2012 et 2013, ainsi que l'absence d'indice de perte de valeur de la marque Madrange, depuis 2012, liée, notamment, à l'augmentation du chiffre d'affaires réalisé sous cette marque.

Ses conseils ont fait observer dans leur mémoire écrit que la conclusion du rapporteur général sur les marques différait de celle à laquelle étaient parvenus les contrôleurs du Haut conseil du commissariat aux comptes lors du contrôle périodique réalisé en 2017.

Sur ce, la formation restreinte :

1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Le fait que Me Ennochi soit intervenu à la demande de l'expert-comptable de la société Agripole et non à la demande directe de celle-ci est sans incidence au regard de l'application de la NEP 620.

Quant à l'argument selon lequel le fait que les travaux de Me Ennochi avaient été validés à la fois par M. Nahum et les commissaires à la fusion dispensait les commissaires aux comptes de procéder à une critique du caractère raisonnable des principales hypothèses retenues par cet avocat, il n'apparaît pas pertinent dans la mesure où, d'une part, les mis en cause n'ont jamais pu produire le rapport Nahum, de sorte qu'il n'est pas possible de savoir ce qu'il contient, d'autre part, les rapports des commissaires à la fusion, qui eux ont été versés au dossier, ne visent pas les travaux d'évaluation de Me Ennochi (Annexe 5.2.9 du rapport d'enquête).

En conséquence, les commissaires aux comptes, dès lors qu'ils ont fait reposer leur appréciation sur les travaux de Me Ennochi, devaient, en application des dispositions des paragraphes 8 à 12 de la NEP 620, s'assurer de l'indépendance de Me Ennochi et apprécier sa compétence dans le domaine particulier de l'évaluation des marques dans le secteur. Ils devaient aussi examiner le caractère raisonnable des hypothèses et des méthodes utilisées par cet expert. Or, l'examen des dossiers d'audit de la société Mazars relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole n'apporte pas la confirmation que les commissaires aux comptes ont respecté cette obligation.

En effet, d'une part, les dossiers d'audit ne contiennent aucune information sur l'indépendance et la compétence de Me Ennochi. Si ces derniers ont pu penser que le statut d'avocat de Me Ennochi garantissait son indépendance par rapport aux sociétés du groupe Agripole et que, par conséquent, ils n'avaient pas à vérifier ce point, il demeurait que l'appréciation de la compétence de cet avocat devait être opérée. La note de cinq pages établie le 22 novembre 2012, qui matérialise l'intervention de cet expert, ne permet pas, à elle seule, de se faire une idée de sa compétence en matière d'évaluation des marques agro-alimentaires.

S'agissant, d'autre part, de l'appréciation du caractère raisonnable des hypothèses et méthodes utilisées par l'expert, les notes de synthèse de la société Mazars relatives à l'audit des comptes consolidés 2013, 2014 et 2015 de la société Agripole, relèvent toutes que l'application de la méthode d'évaluation suivie par Me Ennochi aboutissait à déprécier la marque Madrange de 14,5 M€ au 31 décembre 2013, de 12,9 M€ au 31 décembre 2014 et de 10,8 M€ au 31 décembre 2015. Seul le retraitement d'au moins + 30 % du chiffre d'affaires, lié à l'incidence de la loi LME, permettait d'éviter la dépréciation de la marque à la clôture de ces trois exercices.

Les dossiers d'audit contiennent la note de cinq pages précitée, dont il ressort que Me Ennochi a appliqué à un chiffre d'affaires moyen sur 5 ans un taux de royalties de licence de 2 %, sans que ne soit précisée, pour chaque société concernée, la manière dont le chiffre d'affaires moyen a été déterminé. Les dossiers d'audit n'apportent aucun élément complémentaire sur ce point (Annexe 3-3 du rapport d'enquête).

Faute d'avoir effectué cette vérification et de l'avoir expliquée dans leurs dossiers, les commissaires aux comptes ne peuvent sérieusement soutenir aujourd'hui que l'entrée en vigueur de la loi LME avait pour incidence de devoir retraiter le chiffre

d'affaires des sociétés. Rien, en effet, ne permet d'exclure que Me Ennochi n'ait déjà appliqué ce retraitement dans le cadre de son évaluation intervenue fin novembre 2012, soit près de quatre ans après l'entrée en vigueur de la loi LME le 1^{er} janvier 2009.

Par ailleurs, la logique des commissaires aux comptes, telle qu'elle ressort de leur note de synthèse relative à l'audit des comptes consolidés 2013, de retraiter le chiffre d'affaires à partir de l'exercice 2010 et non de l'entrée en vigueur de la loi LME, n'est pas expliquée dans les dossiers de travail et, par conséquent, n'est pas connue.

Enfin, les commissaires aux comptes n'ont procédé à aucune vérification sur le chiffre d'affaires communiqué par les entités et à partir duquel a été calculée la surcote de 30 %. Ils ne se sont pas assurés du caractère probant des éléments internes fournis par les entités. Ce point est d'ailleurs reconnu par M. Schwaller.

En résumé, ne sont documentées ni la compétence de Me Ennochi en matière d'évaluation de marques du secteur agro-alimentaire, ni la justification de la surcote de 30 % que les commissaires aux comptes ont appliqué au chiffre d'affaires de la société Madrange pour apprécier la valeur de la marque à la clôture de chaque exercice. Ce défaut de documentation constitue un manquement important puisque, sans le retraitement du chiffre d'affaires, la marque Madrange aurait dû être dépréciée dans des proportions significatives dans les comptes consolidés 2013, 2014 et 2015 de la société Agripole.

2. Le cas de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés

Quant à la société Michel Tamet & Associés, il a déjà été indiqué (cf II.2.2.) qu'elle n'a pas, en dehors des exercices 2009 et 2010, effectué de revue croisée des travaux réalisés par son confrère Mazars et, par conséquent, n'a rien documenté.

3. Le cas de M. Gravier et de la société PWC Audit

Chargés de la revue croisée des travaux accomplis par leur confrère Mazars lors de l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole, M. Gravier et la société PWC Audit n'avaient pas à vérifier, plus de trois ans après l'accomplissement de ses travaux, la compétence et l'indépendance de Me Ennochi. Cette vérification incombait aux sociétés Mazars et Michel Tamet & Associés lors de l'audit des comptes consolidés 2012 ; elle n'avait pas à être opérée à chaque exercice. En conséquence, dans l'appréciation du grief retenu contre M. Gravier et la société PWC Audit, la NEP 620 sera écartée.

En revanche, il incombait à la société PWC Audit, en application des dispositions du paragraphe 12 de la NEP 100, de faire figurer dans son dossier les éléments de la revue qui permettaient d'étayer son appréciation des travaux effectués par les co-commissaires aux comptes. Sur ce point, force est de constater que le dossier d'audit ne témoigne pas du respect de cette obligation. Il ne suffisait pas que M.

Gravier s'assurât, auprès du département évaluation de PWC, que les taux de redevances retenus par Me Ennochi correspondaient à des taux comparables aux pratiques du marché ; encore fallait-il documenter cette démarche dans le dossier d'audit pour permettre de comprendre par quel raisonnement le commissaire aux comptes avait écarté l'hypothèse d'une dépréciation de la marque.

L'argument avancé par les conseils de M. Gravier et de la société PWC Audit reposant sur le fait que la conclusion du rapporteur général sur les marques diffère de celle mentionnée, sur le même sujet, dans le rapport définitif émis en 2017 dans le cadre du contrôle périodique du Haut conseil du commissariat aux comptes, vient confirmer que le dossier de travail de la société PWC Audit n'était pas correctement documenté puisque le rapport définitif du contrôle périodique du Haut conseil du commissariat aux comptes indique que « *les compléments écrits apportés par le cabinet au cours du contrôle ont permis de justifier, a posteriori, les valeurs des marques dans les comptes consolidés* ».

Il résulte de tout ce qui précède que les griefs notifiés à propos de la valorisation des marques dans les comptes consolidés de la société Agripole, sont caractérisés :

- à l'égard de MM. Sardet, Schwaller et de la société Mazars, en qui concerne les exercices 2012 à 2015, au regard des dispositions des articles L. 123-18 du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 8 à 12 ;
- à l'égard de M. Tamet et la société Michel Tamet & Associés, en qui concerne les exercices 2012 à 2014, au regard des dispositions des articles NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14 ;
- à l'égard de M. Gravier et la société PWC Audit, en qui concerne l'exercice 2015, au regard des dispositions des articles NEP 100 § 12, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7 et 14.

II.2.8. La comptabilisation d'un produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France et la comptabilisation de la créance Agro Plus

Les notifications de griefs reprochent à MM. Gravier, Sardet et Schwaller, ainsi qu'aux sociétés Mazars et PWC Audit, l'émission d'une opinion erronée, à propos des comptes consolidés de la société Agripole, pour ne pas avoir tiré de conséquence de deux anomalies non corrigées, l'une concernant la comptabilisation d'un produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France (d'un montant de 6,5 M€), l'autre concernant l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus dont l'échéancier de paiement n'était plus respecté depuis 2009 (d'un montant de 1,2 M€). Le grief envisage les deux anomalies de manière cumulée.

Pour la société Mazars et ses deux associés signataires, le grief porte sur les exercices 2012 à 2015, tandis qu'il ne concerne que l'exercice 2015 pour la société PWC Audit et M. Gravier.

Il est par ailleurs reproché à la société Mazars et à ses deux associés signataires l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence, dans les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, de l'anomalie concernant la comptabilisation d'un produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France et, dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, de l'anomalie concernant l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus.

Enfin, la comptabilisation du produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France est également reprochée à M. Krief, commissaire aux comptes de la société Les Salaisons de l'Arrée, pour les comptes annuels 2012 et 2013.

L'ensemble de ces griefs trouvent leur fondement dans les dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

II.2.8.1. La comptabilisation d'un produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France dans les comptes annuels des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Les Salaisons de l'Arrée

Un produit à recevoir, ayant pour origine un litige avec le fournisseur CFS France, a été comptabilisé chaque année, de 2012 à 2015, pour un montant de :

- 2,6 M€ dans les comptes annuels de la société Germanaud,
- 2,1 M€ dans les comptes annuels de la société Les Salaisons de l'Arrée,
- 1,8 M€ dans les comptes annuels de la société Paul Prédault.

Ce litige a pour origine la défectuosité de machines de tranchage de jambon achetées, courant 2004 et 2005, par les sociétés Paul Prédault, Germanaud et Les Salaisons de l'Arrée auprès de la société CFS France et fabriquées par la société CFS Kempfen appartenant au même groupe. Aux termes d'un pré-rapport du 2 juin 2011 et d'un rapport final du 10 février 2012, un expert a constaté la défaillance des machines vendues et fixé le montant prévisionnel du préjudice financier aux sommes maximales de 2,8 M€ pour la société Germanaud, 1,6 M€ pour la société Paul Prédault et 2,6 M€ pour la société Les Salaisons de l'Arrée (Annexe 3-10 du rapport d'enquête, R 005030).

Par actes des 15 novembre 2012 et 20 février 2013, les trois sociétés du groupe Agripole ont assigné les sociétés du groupe CFS France concernées devant le tribunal de commerce d'Angers afin d'obtenir réparation de leur préjudice.

Par jugement du 19 novembre 2014, ce tribunal a constaté que l'action des demanderesse relevait bien des vices cachés et n'était pas prescrite, mais a constaté que l'expert n'avait pas respecté le principe du contradictoire. En conséquence, il a déclaré recevables les demandes des trois sociétés du groupe Agripole, tout en les déboutant sur le fond. En outre, il a condamné la société Germanaud à payer la somme de 765 600 euros à la société CFS France en paiement d'un solde de facture (Annexe 3-10 du rapport d'enquête, R 004995).

Fin 2014, les sociétés Germanaud, Paul Prédault et Les Salaisons de l'Arrée ont interjeté appel de cette décision sollicitant la condamnation *in solidum* des sociétés du groupe CFS France, devenues à la suite d'un changement de contrôle les sociétés du groupe Gea Food Solutions France, à leur verser respectivement les sommes de 2,8 M€, 1,6 M€ et 2,9 M€ à titre de dommages-intérêts.

Par un arrêt du 25 avril 2017, devenu définitif, la cour d'appel d'Angers a condamné solidairement les sociétés du groupe Gea Food Solutions France à verser les sommes de 0,4 M€ à la société Germanaud, 0,1 M€ à la société Salaisons de l'Arrée et 0,02 M€ à la société Paul Prédault, soit un total de 0,52 M€, au titre de la garantie des vices cachés. La condamnation de la société Germanaud à payer la somme de 765 000 euros à la société CFS France a été confirmée en appel (Annexes 3-10 et 5.6.17 du rapport d'enquête, R 005007).

Le rapporteur général observe que les dossiers des commissaires aux comptes ne contiennent aucune explication sur la comptabilisation de ce produit à recevoir lié à un litige non résolu, alors qu'un tel produit, n'étant certain ni dans son principe, ni dans son montant, ne répond pas aux critères de comptabilisation

MM. Sardet et Schwaller ont indiqué, à propos de ce produit à recevoir comptabilisé depuis 2009 selon eux, que le litige était documenté dans les dossiers, que le jugement de première instance validait l'existence d'un vice caché, que Mme Piffaut avait donné sa caution et avait confirmé la recouvrabilité de la créance lors d'entretiens que les commissaires aux comptes avaient eus avec elle et repris dans la lettre d'affirmation de l'exercice 2014.

M. Krief a déclaré avoir interrogé sur la comptabilisation de ce produit à recevoir la responsable comptable et le responsable juridique de la société Les Salaisons de l'Arrée qui lui avaient remis les rapports d'expertise démontrant la probabilité de la créance et indiqué que des recours avaient été formés contre le jugement du tribunal de commerce d'Angers. Il a aussi déclaré qu'il avait vainement tenté de joindre par téléphone et par courriel M. Schwaller à la suite du jugement annulant le rapport d'expertise, déplorant de n'avoir jamais obtenu de réponse de la part de celui-ci. Par ailleurs, son conseil a fait valoir, d'une part, que seule la société pouvait procéder à un changement de méthode comptable, ce pouvoir n'entrant pas dans les compétences du commissaire aux comptes, d'autre part, que le jugement du tribunal de commerce du 19 novembre 2014 et l'arrêt de la cour d'appel du 25 avril 2017 étaient tous les deux postérieurs à l'établissement de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes 2012 et 2013.

Sur ce, la formation restreinte :

1. Le cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

L'inscription d'un produit à recevoir suppose que le produit soit certain dans son principe à la clôture de l'exercice et que, si son montant est incertain, il puisse être estimé de manière satisfaisante.

En l'espèce, le produit résultant de dommages-intérêts attendus d'un fournisseur de machines ne pouvait être considéré comme certain dans son principe dès lors que les sociétés concernées du groupe Agripole ont assigné leur fournisseur en justice fin 2012 et début 2013, ce qui démontrait la persistance d'un désaccord entre les parties au contrat. A partir de là, la comptabilisation en produit à recevoir était subordonnée à la survenance d'une décision de justice exécutoire favorable à l'entité. Or, alors que le produit à recevoir a été comptabilisé en 2009 selon les commissaires aux comptes, le premier jugement, rendu dans ce litige en novembre 2014, n'était pas exécutoire par provision, ne fixait aucun montant de la créance et, de surcroît, condamnait la société Germanaud à payer un solde de facture (Annexe 3.10 du rapport d'enquête).

Le principe de prudence obligeait donc à ne pas comptabiliser, dans les comptes des exercices 2012 à 2015, ce produit de dommages-intérêts qui n'était pas certain dans son principe.

Dès lors que ce produit avait antérieurement été comptabilisé à tort, se posait, pour chacun des exercices visés au grief, la question de sa dépréciation. C'est d'ailleurs ce qu'écrivait le senior manager du cabinet Mazars qui a eu en charge le mandat Agripole en 2015/2016, lorsqu'il notait à propos de la clôture des comptes consolidés 2015 : « *évolution du litige CFS. Compte tenu d'un caractère incertain de cette créance et conformément au principe de prudence, il conviendrait de la déprécier ou passer en perte* » (annexe 14 au PV d'audition, D 0007466).

Entendu par les services du rapporteur général, cette personne a fait part de son trouble en ces termes : « *je n'étais pas à l'aise. Je n'avais pas d'explication pour justifier la non-dépréciation de cette créance* », tout en se plaignant de ne pas avoir eu de réponse à ses interrogations de la part des deux associés signataires (P.V. audition, p. 27, D 0007399).

Le fait que les commissaires aux comptes aient obtenu de la part de Mme Piffaut un engagement présenté comme de caution, au demeurant dépourvu de tout effet juridique compte tenu de sa rédaction et par application des articles 2228 et 2289 du code civil et L. 341-2 du code de la consommation dans sa rédaction applicable à la date des faits, tout comme la confirmation du caractère recouvrable de la créance dans la lettre d'affirmation de l'exercice 2014, sont sans incidence sur l'impossibilité qu'il y avait de comptabiliser ce produit en l'état et sur la nécessité qu'il y avait, par suite, de le déprécier pour chacun des exercices litigieux.

En conséquence, les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, à l'égard de MM. Sardet et

Schwaller et de la société Mazars, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce ainsi que des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22 et NEP 500 § 5 à 7.

2. Le cas de M. Krief

Comme il a été rappelé ci-avant à propos de l'examen du cas de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars, la comptabilisation d'un produit à recevoir suppose que le produit soit certain dans son principe à la clôture de l'exercice, même si son montant est incertain.

Lorsque ce produit, d'un montant de 2,1 M€ a été inscrit dans les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, il n'était pas certain dans son principe pour les raisons rapportées ci-dessus. A cet égard, il importe peu que les décisions de justice le concernant soient intervenues postérieurement à l'émission de l'opinion de M. Krief sur les comptes.

Par ailleurs, l'argument tenant au changement de méthode comptable est totalement inopérant puisqu'il s'agissait pour le commissaire aux comptes d'apprécier la nécessité pour l'entité de constituer ou non une provision, sans que ne soit en cause aucun changement de méthode comptable.

En conséquence, les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, à l'égard de M. Krief, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce ainsi que des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22 et NEP 500 § 5 à 7.

II.2.8.2. La comptabilisation de la créance Agro Plus

Les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur font apparaître, chaque année, une créance de 1,2 M€ sur la société Agro Plus.

Cette créance résulte d'un accord transactionnel conclu, en 2008 ou 2009, entre les sociétés Tradition Traiteur et Agro Plus à la suite du rachat, en 2007, par Mme Piffaut de 54 % du capital de la société Tradition Traiteur. Aux termes de cet accord, la société Agro Plus devait rembourser la somme de 1,1 M€ en trois échéances : 400 000 euros en 2009, 400 000 euros en 2010 et 300 000 euros en 2011 (Annexe 5-8-4 du rapport d'enquête). Cet échéancier de paiement n'a jamais été respecté par la société Agro Plus, sans que la créance fasse l'objet d'une provision, serait-ce partielle.

M. Sardet a refusé de s'expliquer sur ce point devant le rapporteur général et n'a pas souhaité faire de déclarations devant la formation restreinte.

M. Schwaller a fait valoir l'assurance qu'il tenait de Mme Piffaut selon laquelle elle était toujours en contact avec la société Agro Plus et qu'il n'y avait pas de problème sur le recouvrement de cette créance. Il a indiqué par ailleurs avoir obtenu de la

dirigeante du groupe qu'elle apporte son compte-courant en garantie de la créance Agro Plus. Il a convenu qu'il en était resté aux affirmations de Mme Piffaut.

Sur ce, la formation restreinte :

Les notes de synthèse de la société Mazars, relatives à l'audit des comptes annuels 2012, 2013, 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur, font chacune état de la nécessité de déprécier la créance Agro Plus compte tenu du non-respect de l'échéancier de paiement depuis 2009, tout en mentionnant que la société pense toujours pouvoir récupérer cette créance. Chaque année le point est indiqué comme devant être suivi (Annexes 5-8-1 à 5-8-4 du rapport d'enquête).

Cette créance, dont le premier euro n'a jamais été recouvré depuis 2009, et qui était trois fois supérieure au seuil de signification retenu par les commissaires aux comptes pour l'audit des comptes de la société Tradition Traiteur (400 000 euros), n'a jamais été dépréciée entre 2012 et 2015, malgré le principe de prudence mis en avant par les auditeurs dans leurs notes de synthèse. L'engagement de Mme Piffaut d'apporter son compte courant en garantie de la créance Agro Plus, qui aurait, selon M. Schwaller, été mentionné dans la lettre d'affirmation 2014 mais pas dans celle de 2015, ne dispensait pas les commissaires aux comptes de demander la dépréciation de la créance et, à défaut, d'en tirer les conséquences sur leur opinion.

En conséquence, les griefs sont caractérisés à l'égard de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars pour les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, au regard des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce ainsi que des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26 et NEP 500 § 5 à 7.

II.2.8.3. Le traitement de ces deux anomalies non corrigées dans les comptes consolidés de la société Agripole

Le produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France a été comptabilisé, chaque année, dans les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, pour un montant de 6,5 M€.

De son côté, la créance Agro Plus a été enregistrée, chaque année, dans les comptes consolidés de 2012 à 2015 de la société Agripole pour la somme de 1,2 M€.

Ces deux postes comptables ont été audités par la société Mazars, la société PWC Audit ayant eu la charge, pour l'exercice 2015, de la revue croisée des travaux réalisés par son confrère.

M. Gravier a déclaré que lors de l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole, aucun point n'avait été remonté par les co-commissaires aux comptes à ce sujet et que, en outre, les comptes des sociétés Tradition Traiteur, Paul Prédault et Les Salaisons de l'Arrée étaient certifiés sans réserve, de sorte qu'il n'avait

aucun sujet d'inquiétude à propos de la comptabilisation de ce produit à recevoir. Il a fait valoir que, en tout état de cause, il fallait tenir compte l'impact de l'impôt et constater dès lors que cette anomalie n'était pas significative dans les comptes consolidés.

MM. Gravier et Schwaller, ainsi que la société PWC Audit, ont mis en avant l'absence de caractère significatif de ces deux anomalies pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, une fois l'impact de la fiscalité pris en compte.

Sur ce la formation restreinte :

Le seuil de signification fixé par les commissaires aux comptes pour l'audit des comptes consolidés de la société Agripole a été de 7 M€ pour les exercices 2012 et 2013, 8,3 M€ pour l'exercice 2014 et 7,6 M€ pour l'exercice 2015.

Le cumul de ces deux anomalies est égal à la somme de 7,7 M€.

La prise en compte de la fiscalité, comme cela résulte de la pratique professionnelle et du Mémento pratique audit et commissariat aux comptes (n° 25530), fait passer le montant du cumul des deux anomalies en-dessous du seuil de signification pour chacun des exercices visés par l'enquête, de sorte que, même cumulées, ces anomalies n'étaient pas significatives dans les comptes consolidés 2012 à 2015.

Or le caractère significatif des anomalies cumulées est nécessaire à l'établissement d'un grief reprochant au commissaire aux comptes une opinion erronée.

En outre, s'agissant du cas de M. Gravier et de la société PWC Audit, le dossier n'établit pas que ceux-ci ont eu connaissance de ces deux anomalies.

En effet, la note de synthèse de la société Mazars, relative à l'audit des comptes consolidés 2015 de la société Agripole, ne fait pas mention de la créance Agro Plus. Si la note de synthèse de la société Mazars, relative à l'audit des comptes annuels 2015 de Paul Prédault, indique, en page 18, la mention suivante : « *Produit à recevoir litige CFS Cf points d'audit* », force est de constater que la rubrique « *points d'audit* » mentionne « *néant* » (Annexe 6.1.6 du rapport d'enquête).

D'autre part, les notes de synthèse des exercices antérieurs, relatives à l'audit des comptes consolidés, dont la société PWC Audit aurait pu prendre connaissance lors de ses travaux sur le bilan d'ouverture, ne mentionnaient pas davantage cette créance.

Ensuite, les sociétés Tradition Traiteur et Les Salaisons de l'Arrée n'étaient pas, au sens de la NEP 600, retenue dans le périmètre des filiales revues pour l'audit des comptes consolidés.

Enfin, il sera relevé que le grief, concernant M. Gravier et la société PWC Audit, porte sur une absence de diligences dans le cadre de la revue croisée sans que la NEP 100 ait été visée dans la notification des griefs.

En conséquence, le grief relatif aux comptes consolidés de la société Agripole sera écarté pour MM. Gravier, Sardet et Schwaller, ainsi que pour les sociétés Mazars et PWC Audit.

II.2.9. La valorisation des fonds de commerce des sociétés

II.2.9.1 La valorisation du fonds de commerce de la société Géo

En 2011, la société Géo a arrêté la production de volaille, de poitrine et de jambon. Le site industriel situé à Ablis a alors subi une reconversion industrielle totale pour ne produire, à partir de 2014, que des salades commercialisées par la société Tradition Traiteur sous sa propre marque ou sous des marques de distributeurs.

Jusqu'au 31 décembre 2010, le fonds de commerce de la société Géo apparaissait dans ses comptes sociaux pour la somme de 7 275 K€. Cette valorisation résultait de la prise en compte de la marque Torrero, évaluée à la somme de 2 000 K€, et d'autres éléments incorporels, issus de l'absorption de la société Salaisons Imbert, d'une valeur brute de 5 275 K€. A l'issue de l'exercice 2011, la marque Torrero a été dépréciée pour la totalité de sa valeur et les autres éléments incorporels à concurrence de 2 739 K€, de sorte que le fonds de commerce a été valorisé, de 2012 à 2015, à 2,5 M€ dans les comptes sociaux de la société Géo.

Sur la même période, le résultat d'exploitation de la société Géo a été déficitaire (- 2,8 M€ en 2012, - 2,8 en 2013, - 2,1 en 2014 et - 1,3 en 2015) et la situation nette de la société Géo a été inférieure à la valeur nette des titres Géo dans les comptes de la société Madrange qui détenait la totalité de son capital.

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, les postes comptables relatifs au fonds de commerce ont été audités par la société PWC Entreprises, en 2012 et 2013, puis par la société PWC Audit, en 2014 et 2015, la société Mazars assurant, quant à elle, une revue croisée sur ces quatre exercices.

Le rapporteur général fait grief aux co-commissaires aux comptes d'avoir certifié sans réserve les comptes 2012 à 2015 de la société Géo, alors que le résultat d'exploitation de celle-ci a été chaque année déficitaire et que les objectifs du plan d'affaires n'ont pas été atteints, de sorte que, selon lui, le fonds de commerce aurait dû être déprécié.

1. Le cas de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit

A propos des états financiers au 31 décembre 2012 de la société Géo, il est reproché à la société PWC Entreprises et à M. Gravier une opinion non étayée, les travaux d'audit étant considérés comme insuffisants et inappropriés pour obtenir une assurance élevée sur la valeur du fonds de commerce de la société, en violation des dispositions des articles L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de

commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11.

Pour les exercices suivants, les notifications des griefs reprochent à la société PWC Entreprises (2013), à la société PWC Audit (2014 et 2015) et à M. Gravier (2013, 2014 et 2015) l'émission d'une opinion erronée pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce de la société Géo, en violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-16 à 18 du règlement ANC 2014-03.

M. Gravier a fait valoir devant le rapporteur général comme devant la formation restreinte que, d'un côté, il y avait les pertes d'exploitation de la société Géo et ses difficultés à tenir chaque année le plan d'affaires et, de l'autre, l'évaluation du pôle Madrange/Géo à la somme de 85 M€, réalisée fin 2012, par un expert indépendant, M. Nahum, dont les travaux ont, ensuite, été retenus par un commissaire à la fusion lors de la fusion-absorption de la société Financière Turenne Lafayette par la société Latronche Madrangeas. Il avait donc considéré que cette valorisation justifiait le maintien de la valeur du fonds de commerce dans les comptes 2012 et 2013 de la société Géo.

Pour l'exercice 2014, M. Gravier a déclaré avoir pris en compte, d'une part, un prévisionnel qui fixait un retour à l'équilibre à compter de 2016, d'autre part, une offre de rachat du fonds de commerce pour le prix de 7 M€, que le cabinet Mazars lui avait communiquée. Il a ajouté que le montant de cette offre avait été confirmé par M. Michaut, directeur général de la société Agripole, et mentionné par Mme Piffaut dans la lettre d'affirmation qu'elle avait signée en juin 2015 (Annexe 6.5.13, R 012292).

Enfin, pour l'exercice 2015, M. Gravier a indiqué avoir tenu compte de la valorisation de l'ensemble Madrange/Géo et du fait que les prévisions d'activité établies en 2014 s'étaient réalisées en 2015, ce qui permettait d'envisager de manière raisonnable le redressement de la société en 2016 (P.V. audition du 27 novembre 2017, D 0010516).

2. Le cas de de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

Il est reproché à MM. Sardet et Schwaller et à la société Mazars une opinion erronée pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€, dans les états financiers 2012 à 2015 de la société Géo, portant sur la valeur du fonds de commerce, en violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

M. Sardet a expliqué devant la formation restreinte qu'il avait raisonné, non au niveau de la société Géo, mais en prenant en considération la valorisation globale du sous-groupe Madrange/Géo, telle qu'elle ressortait du rapport Nahum précité.

M. Schwaller a déclaré devant le rapporteur général que Mme Piffaut avait fait état en 2014 d'une proposition de rachat du fonds de commerce Géo émanant d'un tiers pour une somme de 7 M€, tout en ajoutant qu'il n'avait jamais réussi à voir cette proposition ni à obtenir des informations complémentaires sur cette valorisation (P.V. d'audition 14 novembre 2017, p. 17).

Devant la formation restreinte, M. Schwaller a soutenu, sans vraiment l'expliquer, que la mention figurant dans la note de synthèse des comptes annuels 2012, concluant à une dépréciation du fonds de commerce de 100 %, était la conséquence d'un malencontreux « copier/coller ».

Sur ce, la formation restreinte :

1. Le cas de M. Gravier et des sociétés PWC Entreprises et PWC Audit

Les arguments avancés par M. Gravier appellent la motivation suivante :

Au préalable comme cela a déjà été démontré dans la partie consacrée aux titres de participation, il ne ressort pas des dossiers d'audit des commissaires aux comptes qu'ils aient effectué des travaux suffisants pour s'assurer de la valorisation des titres Géo dans les comptes de la société Madrange, de sorte que la valeur de ce ceux-ci était incertaine (cf. II.2.5.).

Ensuite, il n'est pas pertinent de tenir compte, pour la valorisation du fonds de commerce de la société Géo, du rapport de M. Nahum dans la mesure où, selon les déclarations des personnes mises en cause, celui-ci a porté sur l'évaluation du pôle Madrange/Géo, comprenant plusieurs sociétés, et qu'il n'existait pas, selon leurs explications et les mentions figurant dans leurs dossiers d'audit, de clé de répartition entre ces sociétés, de sorte que la valorisation de la société Géo restait indéterminée. Or, pour apprécier la valorisation du fonds de commerce Géo dans les comptes sociaux, les commissaires aux comptes devaient raisonner au niveau de l'entité Géo et non de manière globale comme ils l'ont fait. Le rapport précité ayant été le seul élément pris en compte par M. Gravier pour justifier la valorisation du fonds de commerce au titre des exercices 2012 et 2013, le manquement est caractérisé pour ces exercices.

Pour 2014, d'une part, la prise en compte d'une offre de rachat de 7 M€, sur les simples déclarations de la direction de la société, peu important que celles-ci fussent confirmées dans une lettre d'affirmation signée par Mme Piffaut, apparaît très insuffisante, s'agissant d'un élément significatif des comptes, au regard des normes d'exercice professionnel qui appellent le commissaire aux comptes à avoir un esprit critique et à collecter des éléments probants. Et d'autre part, s'il était possible aux commissaires aux comptes de prendre en considération des plans d'affaires et des flux de trésorerie futurs, encore devaient-ils s'assurer de leur pertinence au regard des réalisations ultérieures. Or, il ressort de leurs dossiers de

travail que jusqu'en 2014, les plans d'affaires n'étaient pas respectés (Annexes 6.5.11 à 6.5.15 au Rapport d'enquête). Ainsi le manquement est caractérisé pour l'exercice 2014.

Enfin, pour 2015, la prise en compte par les commissaires aux comptes de la valorisation du pôle Madrange/Géo n'était toujours pas pertinente, pour les raisons indiquées plus haut, et la réalisation des prévisions d'activité au cours de l'exercice appelait de la prudence et davantage de vérifications compte tenu du défaut de réalisation des prévisions sur les exercices antérieurs.

En conséquence, les griefs notifiés à M. Gravier et aux sociétés PWC Audit et PWC Entreprises, à propos de la valorisation du fonds de commerce dans les comptes annuels de la société Géo, sont caractérisés pour les exercices 2012 à 2015. Ils constituent une violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

2. Le cas de de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars

L'ensemble des explications données par MM. Sardet et Schwaller n'emporte pas l'adhésion.

D'une part, comme cela a été indiqué pour M. Gravier et les sociétés PWC Audit et PC Entreprises, l'argument consistant à valoriser la société Géo à partir du rapport de M. Nahum n'est pas recevable dès lors qu'il n'existait aucune clé de répartition entre les différentes sociétés composant le sous-groupe-Madrange, comme le soulignent les notes de synthèse de la société Mazars (Annexes 5-10-1 et 5-10-2 du rapport d'enquête, R 009822 et R 009858). Pour justifier la valeur du fonds de commerce de la société Géo, il fallait nécessairement raisonner au niveau de la société puisqu'il s'agissait d'auditer les éléments d'actif de celle-ci.

D'autre part, la note de synthèse relative aux comptes annuels 2013 de la société Géo fait état que « *ce fonds de commerce aurait dû être théoriquement déprécié à 100 % depuis au moins deux ou trois exercices* » et conclut également à une dépréciation du fonds de commerce à la suite du changement d'activité de la société Géo, ce qui tend à démontrer que la mention figurant dans la note de synthèse de l'exercice précédent, concluant à une dépréciation du fonds de commerce de 100 %, ne résultait pas d'une erreur liée à un « copier/coller » comme le soutient M. Schwaller (Annexes 5-10-1 et 5-10-2 du rapport d'enquête, R 009822 et R 009858). Dès lors, les commissaires aux comptes auraient dû étayer en quoi leur appréciation des travaux du co-commissaire aux comptes était de nature à remettre en cause leur appréciation originelle qui figurait dans leurs notes de synthèse.

Enfin, les commissaires aux comptes ne pouvaient, pour les comptes annuels 2014 et 2015, considérer comme pertinente et suffisante l'information provenant de la direction de l'entité portant sur une offre de rachat du fonds de commerce pour le

prix de 7 M€ s'agissant d'un élément significatif des comptes (Annexes 5.10.3 et 5.10.4, R 009893 et R 009927).

En conséquence, les griefs notifiés à MM. Sardet et Schwaller, ainsi qu'à la société Mazars, à propos de la valorisation du fonds de commerce dans les comptes annuels de la société Géo, sont caractérisés pour les exercices 2012 à 2015. Ils constituent une violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.2.9.2. La valorisation des fonds de commerce de la société Montagne Noire dans les comptes annuels 2012 à 2015

La société Montagne Noire détenait plusieurs fonds de commerce, dont la valeur a fait l'objet de diverses dépréciations. Les plus récents ont été acquis en 2013.

Le montant de l'ensemble des fonds de commerce dans les comptes de société Montagne Noire a représenté en valeur nette comptable 2,5 M€, en 2012, et 2,8 M€ pour chacun des trois exercices suivants.

Il ressort des notes de synthèse relatives aux comptes 2012 et 2014 que la société Mazars a émis une réserve sur la valorisation des fonds de commerce historiques dans le rapport sur les comptes 2010, étant donné la situation économique et financière de la société, laquelle a été levée lors de l'exercice suivant (Annexes 5.7.1, 5.7.3 du rapport d'enquête).

Les notifications des griefs reprochent à MM. Sardet et Schwaller ainsi qu'à la société Mazars l'absence de travaux d'audit documentés permettant d'obtenir une assurance élevée sur les assertions existence et évaluation des fonds de commerce, pour les exercices 2012 à 2015, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11.

Le rapporteur général relève que les commissaires aux comptes n'ont pas documenté dans leurs dossiers d'audit des comptes annuels 2012 à 2015 l'existence et l'évaluation des fonds de commerce, dont le montant est, pour lui, significatif, ainsi que la justification de la levée, au titre de l'exercice 2011, de la réserve sur la valorisation des fonds de commerce historiques, qui avait été émise par les commissaires aux comptes, dans le cadre de la certification des comptes, au titre de l'exercice 2010.

Seul le représentant légal de la société Mazars a été interrogé sur ce sujet et a déclaré qu'il n'était pas en mesure de répondre sur une question technique.

La consultation de M. Dédouit, produite à l'appui de la défense de M. Schwaller et de la société Mazars, indique à ce propos que c'est par erreur que les notes de synthèse mentionnent qu'une réserve avait été émise dans le cadre de la certification des comptes de l'exercice 2010, en raison de la valorisation des fonds de commerce historiques. En réalité, il n'y aurait jamais eu, selon lui, de réserve. Quant à l'existence et à l'évaluation des fonds de commerce, M. Dédouit fait observer que les notes de synthèse de chaque exercice décrivent les fonds de commerce, que les mémos relatifs aux immobilisations afférents aux exercices 2013 et 2015 mentionnent l'absence d'indice de perte de valeur de ceux-ci, confirmée par une progression du chiffre d'affaires et de l'EBITDA, en 2012, que, pour l'exercice 2014, les commissaires aux comptes avaient obtenu de la dirigeante une mention dans la lettre d'affirmation selon laquelle les perspectives d'activité de la société devraient permettre de générer des « cash-flow » futurs suffisants justifiant l'absence de dépréciation complémentaire sur les fonds de commerce (FR 003787 et FR 003845).

Sur ce, la formation restreinte :

Aucun élément du dossier ne permet de vérifier si la mention portée dans les notes de synthèse des commissaires aux comptes relatives aux exercices 2012 et 2014, selon laquelle une réserve aurait été émise en 2010 sur la valorisation des fonds de commerce historiques et aurait été levée lors de l'exercice suivant, résulte ou non d'une erreur. Notamment, ni la société ni son expert ne produisent le rapport de certification 2010 qui aurait permis de vérifier aisément le bien-fondé de l'assertion de l'absence de réserves dans ce rapport. En tout état de cause, le rapporteur général ne saurait reprocher aux commissaires aux comptes de ne pas avoir documenté dans leurs dossiers d'audit 2012 à 2015 la levée, en 2011, de ladite réserve. Si celle-ci a bien été levée, c'est dans le dossier de travail de 2011, exercice en dehors du champ de la prévention, que cette opération devait être justifiée et non dans les dossiers d'audit des exercices suivants. Aucun grief ne sera donc retenu à l'encontre des commissaires aux comptes sur ce point.

En revanche, force est de constater que les dossiers de travail des exercices 2012 à 2015 ne documentent pas les travaux d'audit entrepris par les commissaires aux comptes pour obtenir une assurance élevée sur les assertions existence et évaluation des fonds de commerce. Les explications avancées par la défense de M. Schwaller et de la société Mazars, à travers la consultation de M. Dédouit, ne résistent pas à la confrontation des chiffres issus des états financiers de la société Montagne Noire certifiés par les commissaires aux comptes. Si le chiffre d'affaires de la société a légèrement augmenté en 2012, le résultat d'exploitation est en fort recul de 62 % (1 528 613 euros en 2011 contre 584 240 euros en 2012) quand l'EBITDA diminue de 16 % (Annexes 4.25 du rapport d'enquête, R 005884). En outre, il convient de souligner que les résultats et le niveau de l'EBITDA des exercices 2012 à 2015 sont restés constamment inférieurs à ceux de 2011. Il n'est

donc pas possible de déduire de l'ensemble de ces chiffres une absence d'indice de perte de valeur.

Par ailleurs, la lettre d'affirmation sur les perspectives d'activité de la société au cours de l'exercice 2014, à laquelle fait référence la défense de M. Schwaller et de la société Mazars, ne saurait dispenser les commissaires aux comptes de procéder aux vérifications permettant de s'assurer de l'existence et de la valeur des fonds de commerce.

En conséquence, les griefs tirés d'une opinion non étayée, résultant de l'absence de documentation de l'existence et de l'évaluation des fonds de commerce, sont caractérisés à l'égard de MM. Sardet et Schwaller et de la société Mazars, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Montagne Noire, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14.

II.2.10. La comptabilisation de l'avance consentie à la société Géo par la société Financière Turenne Lafayette

Les comptes de la société Financière Turenne Lafayette font ressortir une avance en compte courant accordée à la société Géo. Le montant de cette avance a été de 8,8 M€ en 2012, de 7,7 M€ en 2013, de 23,2 M€ en 2014 et de 31,8 M€ en 2015.

Cette avance n'a jamais fait l'objet d'une dépréciation.

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, l'audit de ce poste comptable a incombé à la société Mazars, la revue croisée étant assurée par la société PWC Entreprises en 2012, 2013 et 2014, puis par la société PWC Audit en 2015.

Il est reproché à la société Mazars et à MM. Sardet et Schwaller de ne pas avoir, à l'occasion de l'audit des comptes des exercices 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, documenté les travaux qu'ils ont réalisés sur l'avance en compte courant consentie à la société Géo, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Pour M. Gravier et les sociétés PWC Entreprises et PWC Audit, le grief porte sur l'absence, dans le cadre de la revue croisée des comptes de la société Financière Turenne Lafayette, d'analyse critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et de travaux complémentaires sur l'avance en compte courant consentie à Géo, en violation des dispositions des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

M. Gravier est concerné par les quatre exercices, quand la société PWC Entreprises ne l'est que par les exercices 2012, 2013 et 2014 et la société PWC Audit par l'exercice 2015.

Le rapporteur général fait grief aux co-commissaires aux comptes d'avoir certifié sans réserve les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, alors que leurs dossiers de travail ne documentaient pas la valorisation de cette avance en compte courant au regard de la situation financière dégradée de la société Géo. Il souligne, en effet, que les capitaux propres de Géo étaient devenus inférieurs à la moitié du capital social en 2012, que le résultat d'exploitation de cette société est resté négatif pendant plusieurs années (-2,8 M€ en 2012, -2,8 M€ en 2013, -2,1 M€ en 2014 et -1,3 M€ en 2015) et que le plan d'affaires de la société Géo n'était pas respecté.

Les mis en cause ont fait valoir devant la formation restreinte qu'il n'y avait pas à déprécier le compte courant tant que la situation nette de la filiale emprunteuse était positive. Leurs explications orales sont détaillées par la consultation technique versée aux débats par les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC dans l'extrait suivant : *« la démarche du commissaire aux comptes concernant ce type d'actifs consiste à s'assurer de l'existence de la créance par un contrôle de réciprocité des soldes. Concernant le caractère recouvrable de la créance, le commissaire aux comptes ne s'interroge que dans le cas où les capitaux propres de la société emprunteuse deviennent négatifs. En effet, dès lors que les capitaux propres sont positifs, la recouvrabilité de celle-ci est assurée puisque la société emprunteuse dispose d'un montant d'actifs suffisant pour faire face à ses éléments de passifs et donc au remboursement du compte courant. C'est ce que préconise le Mémento Comptable Francis Lefebvre 2012 (S 1945-3). En effet, concernant les créances rattachées à des participations dans des sociétés de capitaux, ce dernier précise : « avant de déprécier ces créances (exemple : prêts ou compte courant), les titres correspondants auront dû être dépréciés en totalité. Ceci résulte d'un concept de base du droit des sociétés selon lequel le capital (titres) ne sera remboursable qu'après les dettes (créances des tiers). Dès lors que les titres de la filiale sont dépréciés, les avances consolidables doivent, à notre avis, être dépréciées dès que les capitaux propres de la filiale deviennent négatifs » (Mémento Pratique comptable Francis Lefebvre 2012 - 51945-3. Cf. Annexe 20). En l'espèce, les capitaux propres des sociétés emprunteuses n'étaient pas négatifs et les titres de ces sociétés n'étaient pas dépréciés en totalité. Dès lors, le commissaire aux comptes n'avait pas à s'interroger sur le caractère recouvrable de ces avances en compte courant et donc de leur évaluation. En conséquence, nous avons réalisé les diligences suffisantes pour pouvoir formuler notre conclusion sur l'existence et la valeur des avances en compte courant consenties par la société FTL à Géo entre 2012 et 2015 » (p. 154, FR 002209).*

Sur ce, la formation restreinte :

Le raisonnement selon lequel les titres de participation dans une société de capitaux doivent avoir été dépréciés en totalité avant que la créance en compte courant rattachée à ces titres ne puisse être dépréciée, et qui repose sur la règle

selon laquelle le capital social n'est remboursable qu'après les dettes, présuppose que la société créancière détienne des titres de participation dans la société débitrice. Tel n'est pas le cas lorsque la créance (qui n'a pas alors la nature d'un compte courant d'associé) est détenue par l'entité sur une sous-filiale.

Cela est confirmé par la doctrine comptable invoquée par les commissaires aux comptes, qui n'envisage que le traitement de créances en compte courant rattachées à des titres de participation détenus par l'entité (Memento comptable 2016 §1945-3, Bull. CNCC n° 74, juin 1979, p. 222).

Or en l'espèce, la société Financière Turenne Lafayette ne détenait pas de titres de participation dans la société Géo : elle détenait 100 % des titres de la société Madrange, laquelle détenait elle-même 100 % des titres Géo. L'avance consentie par la société Financière Turenne Lafayette à la société Géo ne constituait donc pas une créance rattachée à des titres de participation inscrits à l'actif de la société Financière Turenne Lafayette.

Par ailleurs, à supposer que l'entité soit bien fondée à apprécier la capacité d'une société tierce à rembourser sa dette à l'aune de la seule valorisation des titres de participation détenus dans cette société par sa société-mère, et donc à déduire de l'absence de dépréciation, à l'actif de la filiale, des titres de participation dans la sous-filiale, qu'il n'était pas nécessaire de déprécier sa propre créance sur la sous-filiale, les commissaires aux comptes en l'espèce n'indiquent nullement avoir procédé à une telle vérification.

Dès lors, les commissaires aux comptes devaient s'interroger sur la recouvrabilité de la créance au regard, d'une part, de la forte augmentation de l'avance qui est passée de 8,8 M€ en 2012 à 31,8 M€ en 2015, d'autre part, de la situation financière dégradée de la société Géo.

Au minimum, la croissance de l'avance dans de telles proportions appellait de la part des commissaires aux comptes une documentation de la cause de celle-ci.

En conséquence, les griefs notifiés à MM. Gravier, Sardet et Schwaller, ainsi qu'aux sociétés Mazars, PWC Audit et PWC Entreprises, à propos de l'audit de l'avance consentie par la société Financière Turenne Lafayette à la société Géo, sont caractérisés pour les exercices 2012 à 2015, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce. En outre, pour M. Gravier et les deux sociétés PWC, ils constituent une violation de la NEP 100 § 12 à 14.

II.2.11. La comptabilisation du poste « autres créances » dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Agripole

Le montant du poste « autres créances », dans les comptes annuels de la société Agripole, au cours de la période 2012 à 2015, a représenté 3,2 M€ en 2012, 3,4 M€

en 2013, 54,7 M€ en 2014 et 74,4 M€ en 2015. Il n'a jamais fait l'objet d'une dépréciation.

Au titre des exercices 2012 et 2013, ce poste comptable a été principalement composé de l'avance en compte courant d'associé consentie par la société Agripole à la société Montagne Noire (Annexes 5.2.1 et 5.2.2 au Rapport d'enquête).

Au titre des exercices 2014 et 2015, le poste « autres créances » a enregistré l'avance en compte courant d'associé consentie à la société Turenne Gestion (30 M€ en 2014 comme en 2015) et l'avance de trésorerie consentie à la société Financière Turenne Lafayette (21,4 M€ en 2014 et 40,3 M€ en 2015). (Annexes 5.2.3 et 5.2.4 au Rapport d'enquête).

Dans le cadre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, l'audit de ce poste comptable a incombé à la société Mazars, la revue croisée étant assurée par la société Michel Tamet & Associés en 2012, 2013 et 2014, puis par la société PWC Audit en 2015.

Il est reproché à MM. Sardet et Schwaller et à la société Mazars, à l'occasion de l'audit des comptes sociaux 2012 à 2015 de la société Agripole, de n'avoir pas documenté les travaux d'audit sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances » et de n'avoir pas ainsi étayé leurs conclusions, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Pour M. Tamet et la société Michel Tamet & Associés, le grief porte sur l'absence de revue croisée des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et l'absence de travaux mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances » dans les comptes sociaux 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, en violation des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Quant à M. Gravier et à la société PWC Audit, les notifications de griefs retiennent une absence de documentation de la revue croisée sur les travaux mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances » dans les comptes sociaux 2015 de la société Agripole, en violation des dispositions des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Selon le rapporteur général, les dossiers d'audit de la société Mazars ne comprennent aucune documentation sur la valorisation du poste « autres créances », dont le montant est, pourtant, significatif tant au regard des seuils de

planification et de signification que de la situation dégradée de la société Montagne Noire.

Il fait le même constat dans les dossiers de travail des sociétés PWC Audit et Michel Tamet & Associés.

Les mis en cause font valoir qu'ils ont réalisé des diligences suffisantes pour pouvoir émettre une opinion sur les comptes de la société Agripole dès lors que les capitaux propres des sociétés emprunteuses n'étaient pas négatifs et que les titres de ces sociétés n'étaient pas dépréciés en totalité. Leurs explications orales sont détaillées par la consultation technique versée aux débats par les conseils de M. Gravier et des sociétés PWC (p. 154, FR 002209).

Sur ce, la formation restreinte :

1. L'avance consentie par la société Agripole à la société Montagne Noire et à la société Turenne Gestion

Comme il a déjà été indiqué plus haut (cf. II.2.10), le raisonnement selon lequel les titres de participation dans une société de capitaux doivent avoir été dépréciés en totalité avant que la créance en compte courant rattachée à ces titres ne puisse être dépréciée, et qui repose sur la règle selon laquelle le capital social n'est remboursable qu'après les dettes, présuppose que la société créancière détienne des titres de participation dans la société débitrice. Tel n'est pas le cas lorsque la créance (qui n'a pas alors la nature d'un compte courant d'associé) est détenue par l'entité sur une sous-filiale.

Or, la société Agripole n'a jamais détenu tout ou partie du capital des sociétés Montagne Noire et Turenne Gestion, lesquelles étaient contrôlées à 100 % par la société Financière Turenne Lafayette. Par conséquent, l'avance consentie par la société Agripole à ces deux sociétés ne constituait pas une créance rattachée à des titres de participation inscrits à son actif.

Par ailleurs, à supposer que l'entité soit bien fondée à apprécier la capacité d'une société tierce à rembourser sa dette à l'aune de la seule valorisation des titres de participation détenus dans cette société par sa société-mère, et donc à déduire de l'absence de dépréciation, à l'actif de la filiale, des titres de participation dans la sous-filiale, qu'il n'était pas nécessaire de déprécier sa propre créance sur la sous-filiale, les commissaires aux comptes en l'espèce n'indiquent nullement avoir procédé à une telle vérification.

Dès lors, les commissaires aux comptes devaient s'interroger sur la recouvrabilité de la créance au regard de la situation financière des sociétés Montagne Noire et Turenne Gestion et documenter en conséquence leurs dossiers d'audit relatifs aux exercices 2012 à 2015.

2. L'avance consentie par la société Agripole à la société Financière Turenne Lafayette

Finalement, seules les avances accordées à la société Financière Turenne Lafayette, au cours des exercices 2014 et 2015, ont la nature d'avances en compte courant d'associé. Les commissaires aux comptes auraient donc pu se fonder sur le défaut de dépréciation des titres pour justifier l'absence de travaux sur la créance. Mais, compte tenu de la documentation insuffisante relevée plus haut à propos de la valorisation des titres de la société Financière Turenne Lafayette dans les comptes de la société Agripole et de l'incertitude qui en découle sur la valeur de ces titres, il s'induit la même insuffisance des travaux des commissaires aux comptes dans l'audit de l'avance, de surcroît d'un montant particulièrement significatif, consentie à la société Financière Turenne Lafayette.

En conséquence, les griefs relatifs à l'audit du compte « poste autres créances » sont caractérisés concernant :

- MM. Sardet et Schwaller et la société Mazars, pour les comptes annuels des exercices 2012 à 2015 de la société Agripole, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce,

- M. Tamet et la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes annuels des exercices 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, au regard à propos des mêmes dispositions, plus celles de la NEP 100 § 10 à 14,

- M. Gravier et la société PWC Audit, pour les comptes annuels de l'exercice 2015 de la société Agripole, au regard à propos des mêmes dispositions, plus celles de la NEP 100 § 10 à 14.

II.2.12. La comptabilisation des mali techniques de fusion dans les comptes 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault

Les fusions-absorptions des sociétés GBS et Ecochard par la société Tradition Traiteur, réalisées respectivement en 2006 et 2008, et de la société HAS par la société Paul Prédault, intervenue au 1^{er} juillet 2010, ont fait apparaître, en immobilisations incorporelles, « des mali techniques de fusion » dans la mesure où la valeur des titres des sociétés absorbées figurant à l'actif des sociétés absorbantes était supérieure à l'actif net comptable apporté.

Ainsi, le montant de ce mali technique de fusion a représenté chaque année, de 2012 à 2015, la somme de 5,3 M€ pour la société Tradition Traiteur et celle de 6,5 M€ pour la société Paul Prédault.

Il est reproché à MM. Sardet et Schwaller ainsi qu'à la société Mazars de ne pas avoir étayé leurs conclusions sur les assertions, l'existence et l'évaluation de ces mali techniques de fusion, pour les exercices 2012 à 2015 des sociétés Tradition

Traiteur et Paul Prédault, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al.1, du code de commerce.

Pour le rapporteur général, les dossiers d'audit des commissaires aux comptes relatifs aux exercices 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault ne contiennent aucune documentation sur la valorisation de ces mali de fusion. Pourtant, observe le rapporteur général, leur montant était significatif puisqu'il a représenté 13 fois le seuil de signification pour la société Tradition Traiteur et 6 fois le seuil de signification pour la société Paul Prédault.

Devant la formation restreinte, MM. Sardet et Schwaller ont déclaré, qu'en l'absence d'indice de perte de valeur, il n'y avait pas lieu de faire de test de dépréciation et, dès lors, de documenter davantage les dossiers d'audit. Pour eux, les éléments contenus dans leurs dossiers étaient suffisants.

Sur ce, la formation restreinte :

Quand bien même il n'existait, entre 2012 et 2015, aucun indice de perte de valeur conduisant les commissaires aux comptes à effectuer un test de dépréciation de ces malis techniques de fusion, comme l'indiquent MM. Sardet et Schwaller, encore fallait-il que leur dossier de travail portât la trace de leur raisonnement et matérialisât la conclusion à laquelle ils arrivaient.

Or, les notes de synthèse des exercices 2012 et 2013 de la société Tradition Traiteur et celles des exercices 2012 à 2015 de la société Paul Prédault se bornent à mentionner l'existence de ce mali dans les immobilisations incorporelles, sans aucune appréciation, recommandation ou explication de la part des commissaires aux comptes (Annexes 5-8-1, p. 15, et 5-8-2, p. 13, du rapport d'enquête).

En revanche, les notes de synthèse des exercices 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur précisent : « *la société ne réalise pas de test d'impairment. Cependant, au vue des résultats positifs récurrents de Tradition Traiteur, cet actif ne nous semble pas présenter d'indice de dépréciation* » (Annexes 5-8-3, p. 14, et 5-8-4, p. 15, du rapport d'enquête).

En conséquence, les griefs sont écartés pour les exercices 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur et retenus à l'égard de MM. Sardet et Schwaller, ainsi que de la société Mazars, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Paul Prédault et pour les exercices 2012 et 2013 de la société Tradition Traiteur, au regard de la NEP 230 § 2 et 4.

II.2.13. Le traitement des impôts différés dans les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole

Dans les comptes consolidés de la société Agripole, arrêtés au 31 décembre 2012, au 31 décembre 2013 et au 31 décembre 2014, le montant des impôts différés a représenté :

- Actifs d'impôts différés : 15,1 M€ en 2012, 15,3 M€ en 2013 et 13,0 M€ en 2014 ;
- Passifs d'impôts différés : 7,3 M€ en 2012, 5,1 M€ en 2013 et 4,7 M€ en 2014.

Il est reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, qui se sont chargés d'auditer ce poste comptable, de ne pas avoir accompli, à l'occasion de l'audit des comptes consolidés des exercices 2012 à 2014 de la société Agripole, des travaux suffisants et appropriés pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation des actifs d'impôts différés en fin d'exercice, et étayé leurs conclusions sur ces assertions, en violation des dispositions des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 540, § 11,12 et 14 et NEP 700, § 11, et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Sur ce, la formation restreinte :

Les dossiers des commissaires aux comptes relatifs à l'audit des comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole font, notamment, état des tests de substance sur la revue analytique des contributions d'impôts différés par la société et de tests sur les impôts différés relatifs aux provisions réglementées, aux différences temporaires, aux engagements de retraite, aux crédits-baux, écarts d'évaluation et aux déficits fiscaux passés.

Le rapporteur général observe que, en l'absence de plan d'affaires établi par le groupe Agripole, le dossier d'audit de la société Michel Tamet & Associés ne justifie pas de manière suffisante et appropriée le caractère probable de l'imputation des déficits fiscaux passés du groupe Mdrange sur des bénéfices imposables futurs et, par conséquent, la comptabilisation d'actifs d'impôts différés à concurrence de 14,0 M€, en 2012, de 10,6 M€ en 2013 et de 8 M€ en 2014, liés à ces déficits fiscaux reportables.

Il relève par ailleurs que, en 2012 et 2013, les dossiers d'audit ont, en partie, été documentés après l'émission de l'opinion sur les comptes consolidés.

Ainsi, le dossier d'audit relatif aux comptes de l'exercice 2012 contient un échange de deux courriels entre la société Michel Tamet & Associés et la responsable comptable de la société Agripole, datés, l'un du 28 juin 2013 et, l'autre, du 2 juillet 2013 (R001443), concernant notamment la justification des déficits reportables représentant 14,7 M€. Or, le rapport de certification des comptes a été établi le 26 juin 2013 et la mention, au registre des décisions de l'associé unique, de l'approbation des comptes, date du 28 juin 2013 (R 001439).

La même pratique est constatée pour l'exercice 2014. Postérieurement à l'établissement du rapport de certification des comptes et à l'approbation des comptes par l'associé unique, la société Michel Tamet & Associés a échangé des courriels avec l'entité les 2, 10, 15, 17, 18, 29 et 31 juillet 2014 pour demander des pièces nécessaires à l'audit des impôts différés 2013 (R 001441 et R 001448).

Lors de son audition par le rapporteur général, M. Tamet a indiqué que l'activation des déficits reportables du groupe Madrange était vraisemblable au regard des perspectives d'activité du groupe Agripole, tout en reconnaissant que le dossier d'audit ne comprenait aucune documentation sur ces perspectives.

A propos des travaux d'audit sur les impôts différés réalisés après la signature du rapport d'opinion sur les comptes consolidés, il a déclaré qu'il s'agissait d'une documentation *a posteriori* de travaux effectués avant l'émission de l'opinion (p. 17 et suivantes du P.V. d'audit du 12 septembre 2017, R 001416).

Dans une note que M. Tamet a transmise au rapporteur général à la suite de son audition, il a confirmé qu'aucun plan d'affaires ne lui avait été communiqué par le groupe Agripole. Cette note indique par ailleurs que les actifs d'impôts différés, liés aux déficits fiscaux reportables du groupe Madrange, faisaient partie du coût d'acquisition du groupe Madrange en 2012, qu'une partie de ces actifs avait déjà été consommée en 2012 (1,5 M€) et que la société Mazars avait confirmé à son équipe d'audit une consommation de ces actifs d'impôts différés dans un délai inférieur à 9 ans (Annexe 2.8 du rapport d'enquête).

La documentation des dossiers, obligation réglementaire, est manifestement un point faible de la société Michel Tamet & Associés et de la pratique professionnelle de M. Tamet. Non seulement les dossiers d'audit des exercices 2012 à 2014 relatifs aux comptes consolidés de la société Agripole ne contiennent pas les éléments permettant de comprendre la formalisation et la motivation de l'opinion exprimée, mais, en outre, les dossiers relatifs aux exercices 2012 et 2014 contiennent des documents postérieurs à l'émission de l'opinion et à la mention, au registre des décisions de l'associé unique, de l'approbation des comptes, ce qui est contraire à la NEP 230.

La conviction de M. Tamet sur l'activation des déficits fiscaux au regard des perspectives d'activité du groupe Agripole est indifférente et, surtout, insuffisante, si elle n'est pas démontrée par les pièces collectées conformément aux prescriptions des NEP 330 et 500. Le contrôle de l'impôt différé dans les comptes consolidés doit conduire le commissaire aux comptes à analyser leur recouvrabilité à partir d'un plan d'affaires élaboré par la société, qui permet de s'assurer de la probabilité de l'imputation des déficits fiscaux sur des bénéficiaires futurs. Le Mémento Pratique Audit, publié par les Editions Francis Lefebvre, appelle la vigilance du commissaire aux comptes quant aux impôts différés (n° 4613, Ed. 2013/2014).

Il ne ressort pas des dossiers de travail de la société Michel Tamet & Associés que ces vérifications aient été accomplies.

En conséquence, les griefs notifiés à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, à propos du traitement des impôts différés dans les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, sont constitués au regard des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 540, § 11,12 et 14.

II.3. Examen des autres griefs

II.3.1. Le grief propre à la société Mazars

Selon la notification de griefs, il est reproché à la société Mazars d'avoir manqué à ses obligations professionnelles en ne mettant pas en place, de 2012 à fin 2016, des procédures assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci pouvait être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, ni avoir été en mesure d'assurer au mieux la prévention des risques des mandats non EIP dont elle était titulaire.

Pour le rapporteur général, le mandat Agripole n'était pas classé dans la catégorie des mandats à risque alors qu'il présentait depuis plusieurs années de multiples facteurs de risques tenant :

- au refus de la direction de prendre en compte des corrections significatives des comptes demandées par les commissaires aux comptes ;
- à la limitation aux travaux d'audit pendant plusieurs exercices ;
- à la présence d'un actionnaire unique, personne physique concentrant la quasi-totalité des fonctions exécutives ;
- à l'existence de ratios financiers dégradés de filiales importantes pendant plusieurs exercices ;
- à l'existence d'un secteur d'activité difficile en raison de l'érosion des marges et de la clientèle de la grande distribution ;
- à l'augmentation significative des dettes financières ;
- à l'absence de travail sur le contrôle interne ;
- aux retards récurrents de délivrance des informations demandées par le commissaire aux comptes ;
- aux retards de paiement récurrents des honoraires d'audit.

La société Mazars avait bien mis en place à l'époque des faits un comité des risques qui était d'ailleurs co-présidé par M. Sardet. Mais celui-ci n'était saisi, pour les mandats non EIP, qu'à l'initiative des associés signataires des rapports sur les comptes, si bien que lorsque ceux-ci considéraient qu'un mandat non EIP n'était pas risqué alors que l'appréciation contraire aurait dû être portée, ce dossier

échappait de facto à la procédure spéciale de traitement et de suivi et, en particulier, aux mesures de sauvegarde adaptées.

Le rapporteur général fait remarquer que cette faiblesse dans l'organisation des procédures avait, pourtant, été relevée dans les rapports de contrôle 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016 du Haut conseil.

Pour souligner encore plus la faiblesse de la procédure en place, le rapporteur général observe, par ailleurs, que le dossier Agripole a contraint la direction de la société Mazars à mettre en œuvre dans l'urgence, en avril 2017, une procédure de revue indépendante des risques de l'ensemble des portefeuilles de mandats des associés qui a abouti à une augmentation de 151 % du nombre des mandats à risque sur l'année 2017.

Pour sa part, la société Mazars conteste vivement l'existence de ce grief qui serait, selon elle, fondé sur des faits se situant en dehors du périmètre de l'enquête et sur des documents obtenus de manière déloyale.

Sur le fond, la société Mazars met en avant son organisation, la qualité des procédures en place à l'époque des faits et les ressources humaines consacrées à la fonction qualité. Pour elle, s'il y a eu une faute, celle-ci incombe aux deux associés signataires qui auraient dû signaler ce dossier.

M. Hélias, en sa qualité de représentant légal de la société Mazars, et Mme Mignon, en sa qualité de co-responsable du comité des risques de celle-ci, ont, toutefois, convenu, lors de leur audition par les enquêteurs, que les mandats des sociétés du groupe Agripole auraient dû faire l'objet d'une classification dans la catégorie des mandats à risque (D 0009075 et D 0009207). M. Helias a même ajouté qu'il ne s'expliquait pas pourquoi le dossier Agripole n'avait pas été classé à risque par les associés signataires (p. 20 de sa déposition). Il devait confirmer ses déclarations lors de la séance de la formation restreinte, tout en ajoutant qu'il fallait se remettre dans le contexte de l'époque.

M. Helias a également indiqué devant la formation restreinte que la société Mazars a, à la suite du scandale Agripole, complété son questionnaire interne de maintien des missions en y ajoutant des questions portant sur les risques des mandats en cours. Il a précisé qu'il n'existait pas à l'époque de critères objectifs pour repérer un dossier non EIP à risque, comme, par exemple, la durée du mandat ou le temps passé sur le mandat par l'associé signataire.

En revanche, MM. Sardet et Schwaller ont indiqué devant la formation restreinte que les mandats concernant les sociétés Agripole ne présentaient pas de risques nécessitant un signalement et un suivi particulier.

Sur ce, la formation restreinte :

Sur l'atteinte à la loyauté de l'enquête et sur le dépassement de sa saisine par le rapporteur général, dénoncés par la société Mazars à propos de ce grief, il est renvoyé au point n° 1 des exceptions de nullité (cf. II.1.5.).

Le grief retenu contre la société Mazars a pour fondement juridique l'article 15 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1^{er} juin 2017.

Relatif à l'organisation interne de la structure d'exercice professionnel, ce texte énonçait :

« Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, d'assurer au mieux la prévention des risques et l'exécution de sa mission ».

En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

- a) Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités en matière (...) de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d'appréciation régulière des risques (...);*
- b) Mettre en œuvre des procédures (...) assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée (...).*

L'article R. 822-32 du code de commerce a repris les dispositions du premier alinéa de l'article 15 du code de déontologie, tandis que l'article R. 822-33 a repris les alinéas suivants. Ces textes, issus du décret n° 2016-1028 du 26 juillet 2016, sont toujours en vigueur, de sorte qu'il est toujours possible de poursuivre leur transgression.

En l'espèce, le défaut de mise en place de procédures respectant les prescriptions de l'article 15 du code de déontologie apparaît suffisamment caractérisé.

La société Mazars admet que le signalement d'un dossier non EIP à risque reposait, jusqu'à la fin de l'année 2016, sur la seule initiative de l'associé signataire et que les mandats concernant les sociétés du groupe Agripole auraient dû être considérés comme étant à risque. Ce faisant, elle reconnaît donc implicitement que le dispositif en place pour les dossiers non EIP n'était pas satisfaisant.

En tout état de cause, l'alinéa 1 de l'article 15 du code de déontologie, aujourd'hui repris à l'article R. 822-32 du code de commerce, énonce que les modalités d'organisation de la structure d'exercice doivent permettre d'assurer au mieux la prévention des risques. Cette obligation générale et autonome s'impose indépendamment des obligations particulières énoncées par les alinéas suivants de l'article 15 précité et reprises à l'article R. 822-33. Or, elle ne peut être satisfaite, s'agissant des risques liés à la déontologie et l'indépendance du commissaire aux comptes, par une procédure d'identification des risques reposant exclusivement sur

une base déclarative. Une société de cette importance, dont le portefeuille est constitué d'environ 96 % de mandats non EIP (R 000035), se devait de mettre en place un dispositif plus sûr pour évaluer les risques attachés aux mandats dont elle était titulaire.

La carence dont a fait preuve la société Mazars dans ce domaine est d'autant plus caractérisée que son attention avait été attirée chaque année par le Haut conseil depuis 2010. En effet, les rapports de contrôle périodique concernant les années 2010, 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016 pointent tous dans leurs constats cette faiblesse de procédure en relevant « *l'absence de revue périodique indépendante de portefeuille de mandats des associés et des éventuels risques qui y sont attachés* » (R 002862, R 002866, R 002869, R 002874, R 002880 et R 002884). Le 7 mai 2012, le secrétaire général du Haut conseil a même écrit à la société Mazars, à la suite du contrôle périodique de l'année 2010, pour lui faire part des recommandations arrêtées portant notamment sur « *le renforcement du contrôle de la direction du cabinet sur l'identification exhaustive des mandats à risque et les mesures de suivi* » (R 002885). Le rapport définitif relatif au contrôle périodique de 2015 mentionne que la société Mazars « *a indiqué que cette procédure [revue périodique indépendante permettant d'identifier d'éventuels risques attachés] était en cours d'élaboration pour une mise en œuvre prévue au second semestre 2015* » (p. 20 du rapport, R 002880).

Néanmoins, la société Mazars n'avait pas, pour la période visée par l'enquête, modifié ces procédures d'évaluation des risques pour les mandats non EIP.

Des critères objectifs prenant en considération la durée des mandats, le temps passé par les associés sur l'audit ou encore l'instabilité de l'équipe d'audit auraient permis à la société Mazars de repérer les mandats des sociétés du groupe Agripole.

En effet, le mandat concernant la société William Saurin remontait à 1999 et le temps passé par MM. Sardet et Schwaller sur l'audit des comptes de la société Agripole et de ses filiales a représenté certaines années 4 à 5 % des temps d'audit totaux, loin de l'objectif de 10 % poursuivi par la société Mazars comme l'a indiqué M. Hélias devant la formation restreinte (p. 14 de la déposition de M. Schwaller et Annexe 2-1, R 003091 à R 003264).

Le temps passé par les associés sur l'audit des comptes de la société Agripole aurait d'ailleurs dû être encore accru par rapport aux temps moyens, du fait de l'instabilité de l'équipe d'audit, particulièrement forte pour ces mandats et affectant notamment le poste de senior manager, puisque sept personnes se sont succédé à ce poste pour l'audit des comptes des exercices 2012 à 2015. Tout en indiquant qu'il s'agit là d'un phénomène fréquent, M. Hélias a reconnu devant la formation restreinte que, dans ce dossier, l'instabilité avait été particulièrement forte et que cela devait conduire à une implication plus grande de l'associé technique.

Finalement, le critère du temps passé par les associés aurait dû conduire à classer ce mandat comme risqué, or il n'a pas pu l'être faute de modalités d'organisation de la structure d'exercice permettant d'assurer au mieux la prévention des risques.

Toutefois, si le grief relatif à la prévention des risques des mandats non EIP entre dans le périmètre de l'enquête portant sur la certification des comptes des sociétés du groupe Agripole, il ne peut être reproché à la société Mazars que dans les limites temporelles de cette même enquête, lesquelles ne sauraient dépasser la date de la signature des derniers rapports sur les comptes de l'exercice 2015, soit le 27 juin 2016 pour les sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo (Annexes 4.12, 4.20 et 4.40, R 005560, R 005756 et R 006214).

En conséquence, en ne mettant pas en place de procédures d'évaluation des risques pour les mandats non EIP, la société Mazars a, de 2012 au 27 juin 2016, manqué à ses obligations prévues par les dispositions du premier alinéa de l'article 15 du code de déontologie, qui se sont appliquées jusqu'au 1^{er} juin 2017 et qui ont, ensuite, été reprises par l'article R. 822-32 du code de commerce, lequel est toujours en vigueur.

II.3.2. Les griefs propres à M. Sardet, relatifs à son comportement

Deux griefs spécifiques sont reprochés à M. Sardet :

- Celui d'avoir, de juin à octobre 2016, réalisé des prestations de conseil juridique et patrimonial au bénéfice de la dirigeante et actionnaire majoritaire du groupe Agripole dont il était le commissaire aux comptes au nom de la société Mazars, afin de préparer la transmission de ce groupe.

- Et celui de s'être, du 27 mars 2011 à début novembre 2016, date à laquelle il a cessé d'être signataire des comptes des sociétés du groupe Agripole, trouvé dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard de ces sociétés dont il était le commissaire aux comptes au nom de la société Mazars, et d'être perçu comme de nature à compromettre l'exercice impartial de ses missions de certification.

II.3.2.1. Le grief relatif à la réalisation de prestations interdites à un commissaire aux comptes

Interrogé par les services du rapporteur général sur ce que signifiait, dans la lettre de licenciement que lui avait adressée la société Mazars, la référence à l'acceptation d'une mission d'exécuteur testamentaire de Mme Piffaut, M. Sardet a, lors de son audition du 16 janvier 2018, expliqué que, courant juin 2016, cette dernière, se sachant gravement malade et sans héritier, lui avait demandé de passer la voir à son bureau et lui avait fait part de ses inquiétudes sur le sort qui serait réservé après sa mort à son groupe industriel (D 0010248, p. 8). A partir de là, M. Sardet a indiqué avoir organisé plusieurs réunions avec un avocat fiscaliste

du cabinet Lefebvre, à l'issue desquelles Mme Piffaut avait accepté de transmettre les actions de ses sociétés, dans un premier temps à un fonds de dotation, puis à une fondation lorsque celle-ci aurait été créée, afin d'éviter le démantèlement d'un groupe industriel employant près de 2 500 salariés. M. Sardet a précisé que, selon son expression, il l'avait, avec l'aide de l'avocat fiscaliste, « *poussée à prendre cette décision pour que la transmission de son groupe puisse s'effectuer* » (D 0010248, p. 8). Le 25 octobre 2016, M. Sardet, lors d'une visite rendue à Mme Piffaut dans sa chambre d'hôpital, a été désigné en qualité d'exécuteur testamentaire de celle-ci aux côtés d'une seconde personne (R 004976).

Il a également expliqué qu'avant d'accepter de signer le mandat d'exécuteur testamentaire il s'était assuré auprès du professeur Merle, référent juridique de la CNCC, qu'aucune incompatibilité ne s'opposait à l'exécution de ce mandat. Il a ajouté avoir informé, dès le 26 octobre suivant, Mme Mignon, co-responsable avec lui de la cellule risques de la société Mazars, de sa nomination en qualité d'exécuteur testamentaire de Mme Piffaut et, le 8 novembre 2016, avisé M. Schwaller de sa volonté de se retirer des mandats concernant les sociétés du groupe Agripole.

Le 30 novembre 2016, est intervenu le décès de Mme Piffaut et, le 6 décembre suivant, M. Sardet a démissionné de son mandat d'exécuteur testamentaire.

Le rapporteur général ne reproche pas à M. Sardet d'avoir accepté une mission d'exécuteur testamentaire, mais lui fait grief d'avoir, pendant six mois, fourni à Mme Piffaut, personne qui contrôlait les sociétés dont il était chargé de certifier les comptes, des conseils n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles que définies à l'époque dans les articles A. 823-31 à 36-2 du code de commerce. Pour lui, M. Sardet a eu l'initiative de la transmission du patrimoine de Mme Piffaut à une fondation, trouvé l'avocat qualifié pour la réaliser et participé à sa mise en œuvre. Il observe, en outre, que M. Sardet n'a mis en place, pendant qu'il élaborait cette stratégie, aucune mesure de sauvegarde appropriée pour lui permettre de poursuivre sa mission de certification des comptes des sociétés du groupe Agripole.

Sans nier la matérialité des faits qui lui sont reprochés, M. Sardet conteste que ceux-ci puissent constituer une consultation juridique. Pour lui, il s'agit de simples conseils de bon sens pour éviter le démantèlement d'un groupe industriel, pour lesquels il n'a reçu aucune forme de rémunération et qui ne pouvaient entraîner aucun risque de perte d'indépendance. M. Sardet a invité la formation restreinte à remettre ses déclarations dans le contexte de l'époque qui était celui des derniers jours d'une personne gravement malade et, en plus, sans famille et amis proches.

Sur ce, la formation restreinte :

Le rapporteur général fait grief à M. Sardet d'avoir réalisé des prestations de conseil juridique et patrimonial interdites en violation des articles L. 822-11, III du code de commerce et 10 du code de déontologie applicables à la date des faits.

L'article L. 822-11, III, du code de commerce, dans sa rédaction applicable du 17 juin au 11 décembre 2016, interdisait « *au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public de fournir directement ou indirectement à celle-ci et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie* ».

L'article 10 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1^{er} juin 2017, interdisait au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifiait les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlaient ou qui étaient contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles étaient définies par les normes d'exercice professionnel.

A ce titre, il lui était notamment défendu de procéder :

11° A la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ;

[...]

13° A la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ».

L'article 17 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, et l'article 59 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, auquel le premier renvoie, en obligeant le commissaire aux comptes à respecter les monopoles des autres professions, lui interdisent notamment de donner des consultations juridiques qui ne relèvent pas de son activité principale.

Enfin l'article L. 822-11, III, du code de commerce, dans sa rédaction issue de la loi PACTE « *interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'auto-révision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

Ainsi, il importe peu que la consultation juridique reprochée à M Sardet l'ait ou non placé dans une situation d'auto-révision, qu'elle ait ou non risqué de compromettre son indépendance ou que des mesures de sauvegarde, dont la recherche est indifférente, aient été mises en œuvre, dès lors qu'il résulte des textes applicables, à l'époque des faits comme aujourd'hui, qu'il est interdit à tout commissaire aux comptes de donner une consultation juridique qui ne relève pas de son activité

principale, que celle-ci soit donnée au bénéfice de l'entité dont il certifie les comptes ou de la personne qui la contrôle.

En l'espèce, les déclarations de M. Sardet sont suffisamment précises et détaillées pour caractériser la réalisation d'une consultation juridique au bénéfice de Mme Piffaut qui contrôlait et dirigeait les sociétés dont il certifiait les comptes. En effet, M. Sardet ne s'est pas contenté de conseiller la transmission du patrimoine de Mme Piffaut à une fondation comme il le soutient. Il a insisté pour qu'elle prépare la transmission de son groupe, s'est personnellement adressé à un avocat fiscaliste afin d'élaborer une solution sécurisée qui est le fruit d'un travail de collaboration, dans lequel il ne saurait, après coup, minimiser son rôle, alors que dans toutes ses déclarations devant le rapporteur général, il a employé le singulier du pluriel (nous) pour décrire cette prestation de conseil. Il a d'ailleurs reconnu que ce type de conseil dépassait un peu les missions du commissaire aux comptes (p. 8 de son audition D 0010256).

Par ailleurs, le fait que la prestation n'a pas été rémunérée n'a pas d'incidence sur sa caractérisation.

Ensuite, la prestation accomplie par M. Sardet n'entre pas dans les limites de l'exception prévue par l'article 59 de la loi du 31 décembre 1971, la transmission de patrimoine ne pouvant pas être considérée comme constituant l'accessoire direct de la certification des comptes.

Interrogé sur ces faits lors de la séance de la formation restreinte, M. Helias a déclaré que M. Sardet aurait dû porter ces faits à la connaissance de la société Mazars, ce qui sous-entend que le représentant légal de la société Mazars n'assimilait pas ceux-ci à un simple conseil de bon sens sans incidence sur l'exercice du mandat.

En acceptant de conseiller Mme Piffaut sur la transmission de son patrimoine, alors qu'il certifiait les comptes des sociétés qu'elle contrôlait, M. Sardet a fourni une consultation juridique en violation de l'interdiction posée par l'article 10 du code de déontologie applicable entre juin et octobre 2016, et par l'article 17 du code de déontologie aujourd'hui en vigueur.

Ce faisant, M. Sardet a, de juin à octobre 2016, manqué aux conditions légales d'exercice de la profession visées par l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce qui, comme cela a été précisé plus haut, s'entendent, non seulement des conditions d'exercice prévues par des textes législatifs, mais de l'ensemble des conditions d'exercice définies par des normes comportant des prescriptions générales obligatoires, parmi lesquelles le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (cf. supra II.1.5.).

II.3.2.2. Le grief relatif à l'existence d'un conflit d'intérêts

La notification des griefs reprochant à M. Sardet de s'être, du 27 mars 2011 à début novembre 2016, trouvé dans une situation d'incompatibilité

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

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

générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard de ces sociétés dont il était le commissaire aux comptes au nom de la société Mazars, et d'être perçu comme de nature à compromettre l'exercice impartial de ses missions de certification, vise les faits suivants (S 000578) :

- Des échanges de petits cadeaux (cravates et corbeilles de produits vendus par les sociétés du groupe pour Mme Piffaut, statuettes d'éléphant pour M. Sardet) ;
- Le don d'argent de Mme Piffaut, en 2011, à l'une des filles de M. Sardet pour l'achat d'un véhicule ;
- L'existence de liens d'affection entre Mme Piffaut et les deux filles de M. Sardet, matérialisée, d'une part, par l'accomplissement, pour chacune d'entre elles, d'un stage de fin de troisième dans le groupe Agripole et, d'autre part, par des visites de celles-ci à Mme Piffaut, la dernière ayant eu lieu en 2016 avant la mort de cette dernière ;
- L'envoi, le 24 mai 2016, d'un courriel de M. Sardet à Mme Piffaut, pour lui adresser une photographie de sa fille prise lors de la remise d'un diplôme dans une université américaine (D 0010298) ;
- Et, enfin, des échanges de courriels, courant juin 2016, portant sur des propositions de vente de meubles pour l'ameublement de la résidence secondaire de M. Sardet en Touraine (D 0010301 et D 0010310).

Ce grief trouve, là encore, son fondement dans la lettre de licenciement de M. Sardet et dans les déclarations de celui-ci devant les enquêteurs du rapporteur général.

La lettre de licenciement fait état, en effet, de « *la perception de libéralités de la part du client sous forme d'un financement partiel d'une voiture* » pour l'une des filles de M. Sardet (D 0010284).

Interrogé sur ce point, ce dernier a fait état, lors de son audition du 16 janvier 2018, d'échanges de cadeaux entre Mme Piffaut, lui-même et sa famille, confirmant qu'une de ses filles avait reçu, en 2011, de l'argent de la part de Mme Piffaut pour financer en partie l'acquisition d'une voiture type Fiat 500, sans être en mesure toutefois d'indiquer le montant de la somme reçue. Il a expliqué cette libéralité par l'existence de liens d'affection entre Mme Piffaut et ses deux filles, celle-ci ayant acceptées de les prendre en stage lorsqu'elles étaient en fin de troisième au collège. Il a précisé que ses « *filles allaient la voir pour la saluer au sein de sa société. Et elles sont venues la voir à l'hôpital à la fin de sa vie* » (D 0010266).

A propos des propositions de vente de meubles transmises par Mme Piffaut à travers sa secrétaire, M. Sardet a déclaré que celle-ci connaissait l'existence de la résidence secondaire en Touraine qu'il restaurait depuis 2009 ayant eu l'occasion

d'en parler avec elle. Mais, il a précisé qu'il n'avait finalement pas acheté ces meubles.

M. Sardet a confirmé ses déclarations devant la formation restreinte, ajoutant que sa fille lui avait indiqué avoir reçu la somme de 500 euros de la part de Mme Piffaut pour l'achat de sa voiture. S'il a reconnu connaître Mme Piffaut depuis 1992/1993, il a contesté toute relation de proximité avec elle, qualifiant la relation qui existait entre eux de professionnelle, de longue et de confiante.

Pour le rapporteur général, ces faits, pris dans leur ensemble, tendent à démontrer que M. Sardet a créé et entretenu des relations de proximité entre Mme Piffaut, lui-même et sa famille, qui l'ont placé dans une situation de nature à porter atteinte à l'apparence de son indépendance de commissaire aux comptes et à générer un conflit d'intérêts.

Sur ce, la formation restreinte :

La notification de griefs conclut que M. Sardet s'est mis, du 27 mars 2011 à début novembre 2016, date à laquelle il a cessé d'être signataire des mandats du groupe Agripole au nom de la société Mazars, dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance, en violation des articles L. 822-10 (1°) du code de commerce, 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits.

L'article L. 822-10 (1°) du code de commerce, dont la rédaction est inchangée depuis 2003, dispose que « *les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles... avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance* ».

Aux termes de l'article 4 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1^{er} juin 2017 :

« Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité ».

L'article 5 du même code prévoyait :

« Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi ».

L'article 6, toujours du même code, énonçait :

« Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».

Enfin, l'article 5 du code déontologie actuellement en vigueur, dans sa rédaction issue du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, oblige toujours le commissaire aux comptes à veiller à son indépendance par rapport à la personne ou à l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il lui enjoint également d'éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation, tout en précisant que *« l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence »*.

La seule différence entre l'article 5 actuel du code de déontologie et les articles 4, 5 et 6 du code de déontologie qui s'appliquaient à la date des faits reprochés à M. Sardet tient aux mesures de sauvegarde appropriées que le commissaire aux comptes doit aujourd'hui prendre immédiatement s'il se trouve exposé à des situations à risque, en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Il résulte de la comparaison de ces différents textes qu'il est toujours possible aujourd'hui de poursuivre les atteintes à l'indépendance qui auraient été commises entre 2011 et 2016.

Le stage de troisième effectué par chacune des filles de M. Sardet dans les sociétés du groupe Agripole remonte à 2004 pour l'une et à 2007 pour l'autre. Dès lors, au regard des dispositions de l'article L. 824-4, dernier alinéa, du code de commerce énonçant que *« les faits remontant à plus de six ans ne peuvent faire l'objet d'une sanction s'il n'a été fait pendant ce délai aucun acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction »*, ces faits sont trop anciens pour être pris en considération dans le grief retenu contre M. Sardet.

Les échanges de petits cadeaux entre Mme Piffaut et M. Sardet, sous forme de cravates, de paniers garnis ou de petites statuettes d'éléphant achetées dans des aéroports, pour regrettables qu'ils soient, n'apparaissent pas significatifs tant au regard de leur valeur que des pratiques qui existaient à l'époque des faits dans ce domaine.

Par ailleurs, ces échanges de cadeaux ne sont pas datés, de sorte que, en tout état de cause, il n'est pas établi que ces faits puissent être poursuivis au regard des règles de la prescription fixées par l'article L. 824-4, dernier alinéa, précité.

Les échanges de courriels, en juin 2016, portant sur des propositions de vente de meubles apparaissent dérisoires, faute d'autres éléments attestant, par exemple, que M. Sardet ait acheté des meubles à Mme Piffaut ou que cette dernière ait été reçue dans sa résidence secondaire.

Quant aux liens d'affection ayant existé entre Mme Piffaut et les filles de M. Sardet, force est de constater que cela résulte de déclarations assez vagues de ce dernier, sans que l'enquête ait, d'une manière ou d'une autre, cherché à dater et quantifier les visites rendues par les filles de M. Sardet à Mme Piffaut ou à conforter l'existence de ces liens. M. Sardet a certes indiqué que ses filles avaient rendu visite à Mme Piffaut à l'hôpital quelques jours avant sa mort, ce qui pourrait induire un attachement fort, mais il s'agit là d'une visite qui, en dehors de tout autre élément, ne saurait engager la responsabilité disciplinaire de M. Sardet. La preuve n'est donc pas rapportée de l'existence de liens d'affection susceptibles d'établir une faute disciplinaire.

Il en va de même pour la photographie adressée par messagerie électronique depuis les Etats-Unis par M. Sardet à Mme Piffaut représentant l'une de ses filles à l'occasion de la remise d'un diplôme universitaire. Au regard des explications données par M. Sardet lors de la séance de la formation restreinte, selon lesquelles il aurait reçu, étant aux Etats-Unis, un appel professionnel de Mme Piffaut et aurait cédé à la demande de celle-ci de recevoir une photographie de sa fille en tenue de lauréate, déclarations qui ne sauraient par principe être remises en cause, ce fait apparaît anodin et ne saurait être pris en compte dans un faisceau d'indices pour constituer un grief.

Force est de constater que, sur l'ensemble de ces points, l'enquête est peu fouillée et se limite, pour l'essentiel, aux déclarations de M. Sardet, sans qu'il ait été pris soin de faire préciser celles-ci par l'intéressé afin de leur donner davantage de consistance.

Finalement, seul apparaît suffisamment caractérisé le fait portant sur le financement partiel de l'achat d'un véhicule de type Fiat 500 par l'une des filles de M. Sardet et à propos duquel ce dernier a indiqué devant la formation restreinte que Mme Piffaut avait remis à sa fille la somme de 500 euros. Même si, en 2011, les pratiques en matière de cadeaux étaient encore peu clarifiées, il est tout à fait imprudent, pour un commissaire aux comptes, au regard de l'exigence d'apparence d'indépendance, de laisser la dirigeante des sociétés, dont il certifiait alors les comptes, financer, même partiellement, l'achat du véhicule de l'un de ses enfants. Le commissaire aux comptes, investi d'une mission légale d'intérêt public, doit, non seulement respecter les principes d'indépendance et d'impartialité posés par la loi et le code de déontologie de la profession, mais également donner à voir aux tiers qu'il les respecte.

Ce fait a d'ailleurs été considéré comme suffisamment grave pour constituer l'un des fondements de la mise à pied de M. Sardet par la société Mazars et M. Hélias, son représentant légal, a confirmé devant la formation restreinte que ce genre de

libéralité n'était pas quelque chose de fréquent dans la profession, mais d'exceptionnel.

En conséquence, en laissant Mme Piffaut participer au financement de l'achat du véhicule de l'une de ses filles, M. Sardet a porté atteinte à l'apparence de son indépendance au sens de l'article L. 821-10 (1°) du code de commerce et des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits.

Ce manquement constitue une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable entre le 27 mars 2011 et le 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1, I, (1°) du même code.

II.4. Synthèse individuelle des griefs retenus à l'encontre de chaque mis en cause

Les griefs arrêtés par la FCI et notifiés aux mis en cause et ceux écartés et retenus par la formation restreinte sont récapitulés ci-après, pour chaque personne, de manière synthétique.

II.4.1. Griefs à l'encontre de la société Mazars

II.4.1.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc, des opinions non étayées en raison d'une absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires et des créances clients, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et les comptes consolidés 2012 de la société Agripole, des opinions erronées en raison d'une anomalie portant sur du chiffre d'affaires et des créances non acceptés par les clients. Les griefs se fondent sur les articles L. 123-21 et L. 823-10, al. 1^{er}, du code de commerce, les NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11 et 12, ainsi que sur l'article 313-2 du règlement CRC 99-03.

- pour les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, des opinions erronées en raison d'une anomalie liée à des factures à établir, en violation des articles L. 123-

21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, une opinion erronée en raison d'une limitation aux travaux d'audit résultant d'un refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à la société Mazars, le grief est fondé sur l'insuffisance des contrôles de substance, pendant quatre exercices dans les sociétés Agripole, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur et Germanaud et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc est caractérisé, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

- la motivation est la même pour les exercices 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, au cours desquels la société Mazars avait en charge la revue croisée. Le grief est retenu au regard de la NEP 100, § 12.

- Les griefs d'opinions erronées, à propos de la comptabilisation de créances dans les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et des comptes consolidés 2012 de la société Agripole, est écarté, mais retenu sous la forme d'une opinion non étayée en raison de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit montrant que les avoirs à établir correspondaient à la totalité de l'augmentation tarifaire et que les créances avaient été effectivement payées courant 2013. Le grief est donc caractérisé au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Les griefs d'opinions erronées relatifs aux factures à établir, dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, sont retenus sur le fondement des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26 et NEP 500 § 5 à 7.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, les commissaires aux comptes devaient, face au refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700, § 14.

II.4.1.2. A propos de l'audit des achats et dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc, des opinions erronées en raison d'une absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices des achats et des dettes fournisseurs consolidés, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin et les comptes annuels 2013 des sociétés Paul Prédault et Montagne Noire, des opinions erronées en raison d'une limitation à leurs travaux d'audit émanant de ces sociétés.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à la société Mazars et s'il ne peut être soutenu de manière générale que celle-ci n'a pas documenté dans ses dossiers de travail des travaux d'audit suffisants et appropriés, il ressort cependant de ceux-ci que le commissaire aux comptes n'a pas toujours étendu ses sondages lorsqu'il a relevé des anomalies, ni documenté le résultat des contrôles complémentaires qu'il aurait effectués. L'absence de documentation des dossiers de travail sur ce point laisse craindre un défaut important de procédure de la part du commissaire aux comptes. Il est également relevé un autre défaut de documentation à propos de certains constats faits par le commissaire aux comptes ou l'absence de conclusion sur certains travaux. Le grief est donc retenu pour chaque société et chaque exercice concerné au regard des NEP 230 § 2 et 4 et NEP 530 § 7 et 8.

- Pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin, les griefs sont retenus sous la forme d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des contrats commerciaux, au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Pour les comptes annuels 2013 de la société Paul Prédault, les commissaires aux comptes devaient, face au refus successifs de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700 § 14.

- Pour la société Montagne Noire, le grief est retenu sous la forme d'une opinion non étayée en raison de la transmission tardive des documents nécessaires à l'audit, au regard de la NEP 700 § 14.

II.4.1.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes sociaux 2012 à 2015 des sociétés Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition traiteur, Germanaud et les comptes sociaux de la société Géo 2012 et 2013, des opinions non étayées sur l'existence et l'évaluation de ces avances financières et de s'être contentés des seules déclarations orales de la direction des sociétés ainsi que de revues analytiques insuffisantes et inappropriées pour obtenir une assurance élevée, en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1 et 2, et L. 823-10, al. 1, du code de commerce.

- de ne pas avoir vérifié les travaux faits par les commissaires aux comptes des filiales entrant dans la consolidation, en violation des § 28 à 30 de la NEP 600.

Le premier grief est retenu pour toutes les sociétés et pour tous les exercices concernés au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 26 et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, il n'est pas démontré par le rapporteur général que la société Mazars a violé les dispositions de la NEP 600.

II.4.1.4. A propos de l'audit de la valorisation des titres de participation

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit des rapports des professionnels sur lesquels se fondaient les travaux des commissaires aux comptes et l'absence d'une documentation sur les principales hypothèses retenues par ces experts ;

- pour les comptes annuels 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit de la documentation de la revue croisée ;

- pour les comptes 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

- pour les comptes 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

Le tout en violation des dispositions des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Les deux premiers griefs relatifs à des opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la démarche d'audit, pour l'un, et de la revue croisée, pour l'autre, sont retenus pour les sociétés et les exercices visés dans la notification des griefs ;

- s'agissant de l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, les griefs sont écartés pour l'exercice 2012 et retenus pour les exercices 2013 à 2015 ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés William Saurin et Paul Prédault, les griefs sont retenus pour les deux sociétés et tous les exercices visés dans la notification des griefs ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par la société Madrange, les griefs sont retenus pour les exercices 2012, 2014 et 2015 ;

Le tout au regard des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.1.5. A propos de l'audit de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, des opinions non étayées en raison de l'absence de vérification de la compétence et de l'indépendance de Me Ennochi et d'analyse critique de ses travaux ;

- pour les comptes consolidés 2013 à 2015 de la société Agripole, des opinions erronées au regard de la marque Madrange ;

Le tout au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-10, alinéa 1^{er}, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 8 à 12.

La totalité des griefs est retenue au regard de l'article L. 123-18 du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 8 à 12.

II.4.1.6. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France

Il était reproché à la société Mazars, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie non corrigée concernant la comptabilisation d'un produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France (d'un montant de 6,5 M€ dans les comptes consolidés de la société Agripole, de 2,6 M€ dans les comptes annuels de la société Germanaud et de 1,8 M€ dans les comptes annuels de la société Paul Prédault), Le tout en violation des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, au regard des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.1.7. A propos de l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus

Il était reproché à la société Mazars, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de l'absence de dépréciation de la créance alors que les dossiers d'audit faisaient état de la nécessité de la déprécier.

Les griefs sont tirés de la violation des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.1.8. A propos de la valorisation du fonds de commerce de la société Géo

Il était reproché à la société Mazars, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Géo, l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.1.9. A propos de la valorisation des fonds de commerce de la société Montagne Noire

Il était reproché à la société Mazars, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Montagne Noire, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de travaux d'audit documentés permettant d'obtenir une assurance élevée sur les assertions existence et évaluation des fonds de commerce, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11.

Aucun grief n'est retenu au titre de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit 2012 à 2015 de la levée, en 2011, de la réserve émise en 2010.

Pour le surplus, le grief est retenu, pour les exercices 2012 à 2015, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14.

II.4.1.10. A propos de la comptabilisation dans les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette de l'avance consentie à la société Géo

Il était reproché à la société Mazars, pour les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des travaux réalisés sur l'avance en compte courant consentie à la société Géo, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.1.11. A propos de la comptabilisation du poste « autres créances » dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à la société Mazars, pour les comptes sociaux 2012 à 2015 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées pour ne pas avoir documenté les travaux d'audit sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

II.4.1.12. A propos de la comptabilisation des mali techniques de fusion dans les comptes 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault

Il était reproché à la société Mazars, pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault, l'émission d'opinions non étayées sur les assertions, l'existence et l'évaluation des mali techniques de fusion, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al.1, du code de commerce.

Le grief est écarté pour les exercices 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur.

Il est, en revanche, retenu pour les exercices 2012 à 2015 de la société Paul Prédault et les exercices 2012 et 2013 de la société Tradition Traiteur, au regard de la NEP 230 § 2 et 4.

II.4.1.13. A propos du fonctionnement du co-commissariat aux comptes avec la société Michel Tamet & Associés

Il était reproché à la société Mazars :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 7, 10 à 14.

- pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit, une absence d'approche d'audit concertée et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 5, 6, 7, 10 à 14.

La totalité des griefs est retenue sur le fondement des § 5, 6, 7, 10 à 14 de la NEP 100.

II.4.1.14. A propos du grief relatif au défaut d'identification des mandats non EIP à risques

Il était reproché à la société Mazars un défaut de mise en place, de 2012 à fin 2016, de procédures permettant d'identifier des mandats à risque non EIP, en violation de l'article 15 du code de déontologie, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-131 du 10 février 2010 et qui s'est appliquée jusqu'au 1^{er} juin 2017.

Le grief est retenu pour la période allant du 1^{er} janvier 2012 au 27 juin 2016, et non fin 2016 comme reproché dans la notification de griefs, en violation des dispositions du premier alinéa de l'article 15 du code de déontologie, qui se sont appliquées jusqu'au 1^{er} juin 2017 et qui ont, ensuite, été reprises par l'article R. 822-32 du code de commerce, lequel est toujours en vigueur.

II.4.2. Griefs à l'encontre de M. Sardet

II.4.2.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à M. Sardet :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Mdrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo, des opinions non étayées en raison d'une absence de documentation des travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires et des créances clients, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et les comptes consolidés 2012 de la société Agripole, des opinions erronées en raison d'une anomalie portant sur du chiffre d'affaires et des créances non acceptés par les clients. Les griefs se fondent sur les articles L. 123-21 et L. 823-10, al. 1^{er}, du code de commerce, les NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11 et 12, ainsi que sur l'article 313-2 du règlement CRC 99-03.

- pour les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, des opinions erronées en raison d'une anomalie liée à des factures à établir, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, une opinion erronée en raison d'une limitation aux travaux d'audit résultant d'un refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à M. Sardet, le grief est fondé sur l'insuffisance des contrôles de substance, pendant quatre exercices dans les sociétés Agripole, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur et Germanaud est caractérisé, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

- la motivation est la même pour les exercices 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, au cours desquels la société Mazars avait en charge la revue croisée. Le grief est retenu au regard de la NEP 100, § 12.

- Les griefs d'opinions erronées, à propos de la comptabilisation de créances dans les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et des comptes consolidés 2012 de la société Agripole, sont écartés, mais retenus sous la forme d'une opinion non étayée en raison de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit montrant que les avoirs à établir correspondaient à la totalité de l'augmentation tarifaire et que les créances avaient été effectivement payées courant 2013. Le grief est donc caractérisé au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Les griefs d'opinions erronées relatifs aux factures à établir, dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, sont retenus sur le fondement des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26 et NEP 500 § 5 à 7.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, les commissaires aux comptes devaient, face au refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700, § 14.

II.4.2.2. A propos de l'audit des achats et dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à M. Sardet :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo, des opinions erronées en raison d'une absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions

réalité, mesure et séparation des exercices des achats et des dettes fournisseurs consolidés, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin et les comptes annuels 2013 des sociétés Paul Prédault et Montagne Noire, des opinions erronées en raison d'une limitation à leurs travaux d'audit émanant de ces sociétés.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à M. Sardet et s'il ne peut être soutenu de manière générale que celui-ci n'a pas documenté dans ses dossiers de travail des travaux d'audit suffisants et appropriés, il ressort cependant de ceux-ci que le commissaire aux comptes n'a pas toujours étendu ses sondages lorsqu'il a relevé des anomalies, ni documenté le résultat des contrôles complémentaires qu'il aurait effectués. L'absence de documentation des dossiers de travail sur ce point traduit un défaut important de procédure de la part du commissaire aux comptes. Il est également relevé un autre défaut de documentation à propos de certains constats faits par le commissaire aux comptes ou l'absence de conclusion sur certains travaux. Le grief est donc retenu pour chaque société et chaque exercice concerné au regard des NEP 230 § 2 et 4 et NEP 530 § 7 et 8.

- Pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin, les griefs sont retenus sous la forme d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des contrats commerciaux, au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Pour les comptes annuels 2013 de la société Paul Prédault, les commissaires aux comptes devaient, face au refus successifs de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700, § 14.

- Pour la société Montagne Noire, le grief est retenu sous la forme d'une opinion non étayée en raison de la transmission tardive des documents nécessaires à l'audit, au regard de la NEP 700, § 14.

II.4.2.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à M Sardet :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes sociaux 2012 à 2015 des sociétés Mdrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition traiteur, Germanaud et les comptes sociaux de la société Géo 2012 et 2013, des opinions non étayées sur l'existence et l'évaluation de ces avances financières et de s'être contentés des seules déclarations orales de la direction des sociétés ainsi que de revues analytiques insuffisantes et inappropriées pour obtenir une assurance élevée, en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240,

§ 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1 et 2, et L. 823-10, al. 1, du code de commerce.

- de ne pas avoir vérifié les travaux faits par les commissaires aux comptes des filiales entrant dans la consolidation, en violation des § 28 à 30 de la NEP 600.

Le premier grief est retenu pour toutes les sociétés et pour tous les exercices au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 26 et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, il n'est pas démontré par le rapporteur général que M. Sardet a violé les dispositions de la NEP 600.

II.4.2.4. A propos de l'audit de la valorisation des titres de participation

Il était reproché à M. Sardet :

- pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit des rapports des professionnels sur lesquels se fondaient les travaux des commissaires aux comptes et l'absence d'une documentation sur les principales hypothèses retenues par ces experts ;

- pour les comptes annuels 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit de la documentation de la revue croisée ;

- pour les comptes 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

- pour les comptes 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

Le tout en violation des dispositions des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Les deux premiers griefs relatifs à des opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la démarche d'audit, pour l'un, et de la revue croisée, pour l'autre, sont retenus pour les sociétés et les exercices visés dans la notification des griefs ;

- s'agissant de l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, les griefs sont écartés pour l'exercice 2012 et retenus pour les exercices 2013 à 2015 ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés William Saurin et Paul Prédault, les griefs sont retenus pour les deux sociétés et tous les exercices visés dans la notification des griefs ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par la société Madrange, les griefs sont retenus pour les exercices 2012, 2014 et 2015 ;

Le tout au regard des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.2.5. A propos de l'audit de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à M. Sardet :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, des opinions non étayées en raison de l'absence de vérification de la compétence et de l'indépendance de Me Ennochi et d'analyse critique de ses travaux ;

- pour les comptes consolidés 2013 à 2015 de la société Agripole, des opinions erronées au regard de la marque Madrange ;

Le tout au regard des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-10, alinéa 1^{er}, du code de commerce et des, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 § 11.

La totalité des griefs est retenue au regard de l'article L. 123-18 du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 8 à 12.

II.4.2.6. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France

Il était reproché à M. Sardet, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie non corrigée concernant la comptabilisation d'un produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France (d'un montant de 6,5 M€ dans les comptes consolidés de la société Agripole, de 2,6 M€ dans les comptes annuels de la société Germanaud et de 1,8 M€ dans les comptes annuels de la société Paul

Prédault), Le tout en violation des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, au regard des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.2.7. A propos de l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus

Il était reproché à M. Sardet, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de l'absence de dépréciation de la créance alors que les dossiers d'audit faisaient état de la nécessité de la déprécier.

Les griefs sont tirés de la violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.2.8. A propos de la valorisation du fonds de commerce de la société Géo

Il était reproché à M. Sardet, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Géo, l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce, en violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices au regard des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code

de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.2.9. A propos de la valorisation des fonds de commerce de la société Montagne Noire

Il était reproché à M. Sardet, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Montagne Noire, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de travaux d'audit documentés permettant d'obtenir une assurance élevée sur les assertions existence et évaluation des fonds de commerce, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11.

Aucun grief n'est retenu au titre de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit 2012 à 2015 de la levée, en 2011, de la réserve émise en 2010.

Pour le surplus, le grief est retenu, pour les exercices 2012 à 2015, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14.

II.4.2.10. A propos de la comptabilisation dans les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette de l'avance consentie à la société Géo

Il était reproché à M. Sardet, pour les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des travaux réalisés sur l'avance en compte courant consentie à la société Géo, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.2.11. A propos de la comptabilisation du poste « autres créances » dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à M. Sardet, pour les comptes sociaux 2012 à 2015 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées pour ne pas avoir documenté les travaux d'audit sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

II.4.2.12. A propos de la comptabilisation des mali techniques de fusion dans les comptes 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault

Il était reproché à M. Sardet, pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault, l'émission d'opinions non étayées sur les assertions, l'existence et l'évaluation des mali techniques de fusion, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al.1, du code de commerce.

Le grief est écarté pour les exercices 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur.

Il est, en revanche, retenu pour les exercices 2012 à 2015 de la société Paul Prédault et les exercices 2012 et 2013 de la société Tradition Traiteur, au regard de la NEP 230 § 2 et 4.

II.4.2.13. A propos du fonctionnement du co-commissariat aux comptes avec la société Michel Tamet & Associés

Il était reproché à M. Sardet :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 7, 10 à 14.

- pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit, une absence d'approche d'audit concertée et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 5, 6, 7, 10 à 14.

La totalité des griefs est retenue sur le fondement des § 5, 6, 7, 10 à 14 de la NEP 100.

II.4.2.14. A propos de la réalisation de prestations interdites

Il était reproché à M. Sardet la réalisation, de juin à octobre 2016, de prestations de conseil juridique et patrimonial au bénéfice de la dirigeante et actionnaire majoritaire du groupe Agripole dont il était le commissaire aux comptes au nom de la société Mazars, afin de préparer la transmission de ce groupe, en violation des articles L. 822-11, III du code de commerce et 10 du code de déontologie applicables à la date des faits.

Le grief est retenu au regard de l'article 10 du code de déontologie applicable entre juin et octobre 2016, de l'article 17 du code de déontologie aujourd'hui en vigueur et de l'article L. 824-1, I, 1°, du code de commerce.

II.4.2.15. A propos de l'existence d'un conflit d'intérêts

Il était reproché à M. Sardet de s'être, du 27 mars 2011 à début novembre 2016, trouvé dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard des sociétés dont il était le commissaire aux comptes au nom de la société Mazars, et d'être perçu comme de nature à compromettre l'exercice impartial de ses missions de certification, en violation des articles L. 822-10 (1°) du code de commerce, 4, 5 et 6 du code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits.

Les échanges de petits cadeaux entre Mme Piffaut et M. Sardet, l'existence de liens d'affection entre Mme Piffaut et les deux filles de M. Sardet, l'envoi à Mme Piffaut d'une photographie de la fille de M. Sardet, les échanges de courriels portant sur des propositions de vente de meubles ne sont pas retenus soit en raison de leur ancienneté par rapport aux règles de la prescription, soit au regard de leur caractère dérisoire ou non significatif.

Seul le financement partiel, en 2011, de l'achat du véhicule Fiat 500 de la fille de M. Sardet, à concurrence 500 euros, est retenu comme étant de nature à compromettre son indépendance, en violation de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa rédaction applicable entre le 27 mars 2011 et le 17 juin 2016, puis de l'article L. 824-1, I, (1°) du même code, pour la période courant à partir du 17 juin 2016.

II.4.3. Griefs à l'encontre de M. Schwaller

II.4.3.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc, des opinions non étayées en raison d'une absence de documentation des travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires et des créances clients, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et les comptes consolidés 2012 de la société Agripole, des opinions erronées en raison d'une anomalie portant sur du chiffre d'affaires et des créances non acceptés par les clients. Les griefs se fondent sur les articles L. 123-21 et L. 823-10, al. 1^{er}, du code de commerce, les NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4,

NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11 et 12, ainsi que sur l'article 313-2 du règlement CRC 99-03.

- Les griefs d'opinions erronées relatifs aux factures à établir, dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, sont retenus sur le fondement des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26 et NEP 500 § 5 à 7.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, une opinion erronée en raison d'une limitation aux travaux d'audit résultant d'un refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à M. Schwaller, le grief est fondé sur l'insuffisance des contrôles de substance, pendant quatre exercices dans les sociétés Agripole, William Saurin, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur et Germanaud et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc est caractérisé, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

- la motivation est la même pour les exercices 2012 à 2015 des sociétés Madrange et Géo, au cours desquels la société Mazars avait en charge la revue croisée. Le grief est retenu au regard de la NEP 100, § 12.

- Les griefs d'opinions erronées, à propos de la comptabilisation de créances dans les comptes annuels 2012 des sociétés Germanaud, Paul Prédault et Tradition Traiteur et des comptes consolidés 2012 de la société Agripole, est écarté, mais retenu sous la forme d'une opinion non étayée en raison de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit montrant que les avoirs à établir correspondaient à la totalité de l'augmentation tarifaire et que les créances avaient été effectivement payées courant 2013. Le grief est donc caractérisé au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Les griefs d'opinions erronées relatifs aux factures à établir, dans les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin et dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole, sont retenus sur le fondement des articles L. 123-21, L. 821-13 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7.

- pour les comptes annuels 2013 de la société Germanaud, les commissaires aux comptes devaient, face au refus de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700, § 14.

II.4.3.2. A propos de l'audit des achats et dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés William Saurin, Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition Traiteur, Germanaud et Géo et les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc, des opinions erronées en raison d'une absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices des achats et des dettes fournisseurs consolidés, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin et les comptes annuels 2013 des sociétés Paul Prédault et Montagne Noire, des opinions erronées en raison d'une limitation à leurs travaux d'audit émanant de ces sociétés.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à M. Schwaller et s'il ne peut être soutenu de manière générale que celui-ci n'a pas documenté dans ses dossiers de travail des travaux d'audit suffisants et appropriés, il ressort cependant de ceux-ci que le commissaire aux comptes n'a pas toujours étendu ses sondages lorsqu'il a relevé des anomalies, ni documenté le résultat des contrôles complémentaires qu'il aurait effectués. L'absence de documentation des dossiers de travail sur ce point laisse craindre un défaut important de procédure de la part du commissaire aux comptes. Il est également relevé un autre défaut de documentation à propos de certains constats faits par le commissaire aux comptes ou l'absence de conclusion sur certains travaux. Le grief est donc retenu pour chaque société et chaque exercice concerné au regard des NEP 230 § 2 et 4 et NEP 530 § 7 et 8.

- Pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société William Saurin, les griefs sont retenus sous la forme d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des contrats commerciaux, au regard de la NEP 230, § 2 et 4.

- Pour les comptes annuels 2013 de la société Paul Prédault, les commissaires aux comptes devaient, face au refus successifs de la direction de l'entité de procéder à la circularisation de certains clients, soit approfondir davantage leurs travaux, soit constater qu'ils étaient dans l'impossibilité de certifier les comptes 2013, en application de la NEP 700, § 14.

- Pour la société Montagne Noire, le grief est retenu sous la forme d'une opinion non étayée en raison de la transmission tardive des documents nécessaires à l'audit, au regard de la NEP 700, § 14.

II.4.3.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, les comptes sociaux 2012 à 2015 des sociétés Madrange, Paul Prédault, Montagne Noire, Tradition traiteur, Germanaud et les comptes sociaux de la société Géo 2012 et 2013, des opinions non étayées sur l'existence et l'évaluation de ces avances financières et de s'être contentés des seules déclarations orales de la direction des sociétés ainsi que de revues analytiques insuffisantes et inappropriées pour obtenir une assurance élevée, en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1 et 2, et L. 823-10, al. 1, du code de commerce.

- de ne pas avoir vérifié les travaux faits par les commissaires aux comptes des filiales entrant dans la consolidation, en violation des § 28 à 30 de la NEP 600.

Le premier grief est retenu pour toutes les sociétés et pour tous les exercices au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 26 et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, il n'est pas démontré par le rapporteur général que M. Schwaller a violé les dispositions de la NEP 600.

II.4.3.4. A propos de l'audit de la valorisation des titres de participation

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit des rapports des professionnels sur lesquels se fondaient les travaux des commissaires aux comptes et l'absence d'une documentation sur les principales hypothèses retenues par ces experts ;

- pour les comptes annuels 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions non étayées en raison de l'absence dans les dossiers d'audit de la documentation de la revue croisée ;

- pour les comptes 2012 à 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, William Saurin et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

- pour les comptes 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de la présence d'anomalies significatives relevées mais non corrigées ;

Le tout en violation des dispositions des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus avec les précisions suivantes :

- Les deux premiers griefs relatifs à des opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la démarche d'audit, pour l'un, et de la revue croisée, pour l'autre, sont retenus pour les sociétés et les exercices visés dans la notification des griefs ;

- s'agissant de l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, les griefs sont écartés pour l'exercice 2012 et retenus pour les exercices 2013 à 2015 ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par les sociétés William Saurin et Paul Prédault, les griefs sont retenus pour les deux sociétés et tous les exercices visés dans la notification des griefs ;

- en ce qui concerne l'absence de dépréciation des titres de participation détenus par la société Madrange, les griefs sont retenus pour les exercices 2012, 2014 et 2015 ;

Le tout au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.3.5. A propos de l'audit de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole, des opinions non étayées en raison de l'absence de vérification de la compétence et de l'indépendance de Me Ennochi et d'analyse critique de ses travaux ;

- pour les comptes consolidés 2013 à 2015 de la société Agripole, des opinions erronées au regard de la marque Madrange ;

Le tout au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-10, alinéa 1^{er}, du code de commerce et des, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 § 11.

La totalité des griefs est retenue au regard de l'article L. 123-18 du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 8 à 12.

II.4.3.6. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir lié au litige avec le fournisseur CFS France

Il était reproché à M. Schwaller, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie non corrigée concernant la comptabilisation d'un produit à recevoir lié à un litige non résolu avec la société CFS France (d'un montant de 6,5 M€ dans les comptes consolidés de la société Agripole, de 2,6 M€ dans les comptes annuels de la société Germanaud et de 1,8 M€ dans les comptes annuels de la société Paul Prédault), Le tout en violation des dispositions des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Germanaud et Paul Prédault, au regard des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.3.7. A propos de l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus

Il était reproché à M. Schwaller, pour les comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, des opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence de l'absence de dépréciation de la créance alors que les dossiers d'audit faisaient état de la nécessité de la déprécier.

Les griefs sont tirés de la violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 600 § 28 à 30 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont caractérisés pour les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Tradition Traiteur, au regard des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, et NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, les griefs relatifs aux comptes consolidés 2012 à 2015 de la société Agripole sont écartés.

II.4.3.8. A propos de la valorisation du fonds de commerce de la société Géo

Il était reproché à M. Schwaller, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Géo, l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce, en violation des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices au regard des dispositions des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9, al. 1, L. 823-10, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce et des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.3.9. A propos de la valorisation des fonds de commerce de la société Montagne Noire

Il était reproché à M. Schwaller, pour les exercices 2012 à 2015 de la société Montagne Noire, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de travaux d'audit documentés permettant d'obtenir une assurance élevée sur les assertions existence et évaluation des fonds de commerce, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11.

Aucun grief n'est retenu au titre de l'absence de documentation dans les dossiers d'audit 2012 à 2015 de la levée, en 2011, de la réserve émise en 2010.

Pour le surplus, le grief est retenu, pour les exercices 2012 à 2015, en violation des dispositions des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14.

II.4.3.10. A propos de la comptabilisation dans les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette de l'avance consentie à la société Géo

Il était reproché à M. Schwaller, pour les comptes 2012 à 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation des travaux réalisés sur l'avance en compte courant consentie à la société Géo, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.3.11. A propos de la comptabilisation du poste « autres créances » dans les comptes annuels 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à M. Schwaller pour les comptes sociaux 2012 à 2015 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées pour ne pas avoir documenté les travaux d'audit sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

II.4.3.12. A propos de la comptabilisation des mali techniques de fusion dans les comptes 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault

Il était reproché à M. Schwaller, pour les comptes annuels 2012 à 2015 des sociétés Tradition Traiteur et Paul Prédault, l'émission d'opinions non étayées sur les assertions, l'existence et l'évaluation des mali techniques de fusion, en violation des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13 et L. 823-9, al.1, du code de commerce.

Le grief est écarté pour les exercices 2014 et 2015 de la société Tradition Traiteur.

Il est, en revanche, retenu pour les exercices 2012 à 2015 de la société Paul Prédault et les exercices 2012 et 2013 de la société Tradition Traiteur, au regard de la NEP 230 § 2 et 4.

II.4.3.13. A propos du fonctionnement du co-commissariat aux comptes avec la société Michel Tamet & Associés

Il était reproché à M. Schwaller :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 7, 10 à 14.

- pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit, une absence d'approche d'audit concertée et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 5, 6, 7, 10 à 14.

La totalité des griefs est retenue sur le fondement des § 5, 6, 7, 10 à 14 de la NEP 100.

II.4.4. Griefs à l'encontre de la société Michel Tamet & Associés et de M. Tamet

II.4.4.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires et des créances clients, en violation des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Le grief est retenu au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8 et NEP 600 § 28 à 30.

II.4.4.2. A propos des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, en violation des dispositions des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Le grief est retenu au regard des NEP 100, § 10 à 14.

II.4.4.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur l'existence et l'évaluation des avances financières sur stocks, à la fois dans le cadre du co-commissariat aux comptes et dans celui de la revue des travaux des filiales entrant dans la consolidation, en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Sont retenus les griefs portant sur l'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci pour les trois exercices concernés, au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 240, § 6, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7.

En revanche, sont écartés les griefs fondés sur la NEP 600, ainsi que sur la NEP 230, § 2 et 4.

II.4.4.4. A propos des titres de participation

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes annuels 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de revue croisée et de documentation de celle-ci en violation de la NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 540, § 11,12 et 14 et NEP 700, § 11.

Les griefs sont retenus au regard de la NEP 100, § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8 et NEP 540 § 11, 12 et 14.

II.4.4.5. A propos de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2012 à 2015 d'Agripole

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de revue croisée et d'analyse critique des travaux réalisés par les co-commissaires aux comptes sur les marques, ni d'éventuels travaux complémentaires, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et les articles L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour l'ensemble des exercices, au regard des dispositions des articles NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14.

II.4.4.6. A propos du poste « autres créances » dans les comptes 2012 à 2015 d'Agripole

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes sociaux 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de revue croisée des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et l'absence de travaux mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les trois exercices, au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.4.7. A propos des impôts différés dans les comptes consolidés d'Agripole au titre des exercices 2012 à 2014

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés, pour les comptes consolidés des exercices 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées pour ne pas avoir accompli des travaux suffisants et appropriés pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation des actifs d'impôts différés en fin d'exercice, en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 540, § 11,12 et 14 et NEP 700, § 11, et des articles L. 821-13, I, et L. 823-9, al. 1, du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les trois exercices, au regard des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, et NEP 540, § 11,12 et 14.

II.4.4.8. A propos du fonctionnement du co-commissariat aux comptes avec la société Mazars

Il était reproché à M. Tamet et à la société Michel Tamet & Associés :

- pour les comptes consolidés 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 7, 10 à 14.

- pour les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Agripole, une répartition déséquilibrée des travaux d'audit, une absence d'approche d'audit concertée et une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci, au regard de la NEP 100, § 5, 6, 7, 10 à 14.

La totalité des griefs est retenue sur le fondement des § 5, 6, 7, 10 à 14 de la NEP 100.

II.4.5. Griefs à l'encontre de la société PWC Entreprises

II.4.5.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à la société PWC Entreprises, pour les comptes annuels 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Le grief est écarté pour l'exercice 2012 des sociétés Madrange et Géo.

Il est retenu, pour l'exercice 2013 des sociétés Madrange et Géo, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8. En effet, si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à la société PWC Entreprises, le grief est fondé sur l'insuffisance des travaux effectués à propos de l'audit des créances clients, qui affecte par contrecoup l'audit du chiffre d'affaires des sociétés Madrange et Géo.

II.4.5.2. A propos de l'audit des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à la société PWC Entreprises, une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci pour les achats et les dettes fournisseurs de l'exercice 2012 de la société Madrange ainsi que pour les dettes fournisseurs de l'exercice 2013 de la société Géo et seulement une documentation de la revue croisée pour l'exercice 2013 de la société Madrange et l'exercice 2012 de la société Géo, en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11.

Les griefs sont écartés.

II.4.5.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à la société PWC Entreprises :

- pour les comptes annuels 2012 de la société Madrange et les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Géo, une absence de revue croisée, d'analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes, de diligence d'audit complémentaire réalisée par eux-mêmes.

- Pour les comptes annuels 2013 de la société Madrange, une absence de documentation, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes, de diligence d'audit complémentaire réalisée par eux-mêmes (§ 12 à 14 de la NEP 100) ;

Le tout en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce

L'ensemble des griefs est retenu au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 240, § 6, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7.

II.4.5.4. A propos de l'évaluation des titres de participation

Il était reproché à la société PWC Entreprises :

- pour les comptes annuels 2012, 2013 et 2014 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées, dans le cadre de la revue

croisée, en raison de l'absence d'analyse critique des travaux des co-cac et de travaux complémentaires ;

- pour les comptes annuels 2013 et 2014 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'une opinion erronée sur l'évaluation des titres de participation ;

- pour les comptes annuels 2012 de la société Madrange, l'émission d'une opinion erronée sur la valorisation des titres Géo ;

Le tout en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les trois griefs sont retenus au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.5.5. A propos de la comptabilisation de l'avance consentie par la société Financière Turenne Lafayette à la société Géo

Il était reproché à la société PWC Entreprises, pour les comptes annuels 2012, 2013 et 2014, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et de travaux complémentaires sur l'avance en compte courant consentie à Géo, en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les trois exercices au regard des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.5.6. A propos de la valorisation du fonds de commerce Géo

Il était reproché à la société PWC Entreprises :

- pour les comptes annuels 2012 de la société Géo, l'émission d'une opinion non étayée, en raison de travaux d'audit considérés comme insuffisants et inappropriés pour obtenir une assurance élevée sur la valeur du fonds de commerce de la société, en violation des dispositions des articles L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11.

- pour l'exercice 2013, l'émission d'une opinion erronée pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce de la société Géo, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-16 à 18 du règlement ANC 2014-03.

Les deux griefs sont retenus au regard des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.6. Griefs à l'encontre de la société PWC Audit

II.4.6.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à la société PWC Audit pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, y compris la comptabilisation de factures à établir dans la société William Saurin, et les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à la société PWC Audit, les griefs sont fondés sur l'insuffisance des travaux effectués à propos de l'audit des créances clients, qui affecte par contrecoup l'audit du chiffre d'affaires de ces sociétés. Il est décidé de retenir les griefs de la manière suivante :

- concernant les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, y compris la comptabilisation de factures à établir dans la société William Saurin, au regard du paragraphe 12 de la NEP 100, motif pris que le dossier de travail de la société PWC Audit ne contient pas de formalisation de l'appréciation finale portée par le commissaire aux comptes sur l'absence d'anomalies et sur l'absence de nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

- concernant les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

II.4.6.2. A propos de l'audit des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo,

une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci pour les achats et les dettes fournisseurs, en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11.

Les griefs sont écartés.

II.4.6.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à la société PWC Audit :

- pour les comptes annuels 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la revue croisée ;

- pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la revue croisée et de l'absence de revue des comptes audités par les commissaires aux comptes des filiales ;

Le tout au regard des NEP 100, § 12 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

L'ensemble des griefs est retenu au regard des NEP 100 § 12 à 14, 200 § 5, NEP 240 § 6, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7.

En revanche, sont écartés les griefs fondés sur la NEP 600, ainsi que sur la NEP 230, § 2 et 4.

II.4.6.4. A propos de l'évaluation des titres de participation

Il était reproché à la société PWC Audit :

- pour les comptes 2015 des sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées dans le cadre de la revue croisée en raison de l'absence d'analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes et de travaux complémentaires ;

- pour les comptes 2015 des sociétés Agripole et Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions erronées sur l'évaluation des titres détenus par ces deux sociétés ;

- pour les comptes 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions non étayées sur les titres Géo, en raison de l'absence des rapports des professionnels sur lesquels se fondaient leurs travaux et de toute documentation sur les principales hypothèses retenues par ces experts ;

- pour les comptes 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions erronées sur l'évaluation des titres Géo ;

Le tout en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus dans leur totalité, au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.6.5. A propos de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2015 d'Agripole

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion non étayée en raison de l'absence, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique documentée du caractère raisonnable des hypothèses retenues par des tiers et par la société Agripole pour valoriser les marques détenues par les sociétés du groupe, en violation des NEP 100 § 12 à 14, 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 § 11 et les articles L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Le grief est retenu, sauf en ce qui concerne la vérification de la compétence et de l'indépendance de Me Ennochi, au regard des articles NEP 100 § 12, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4 et NEP 500 § 5 à 7 et 14.

II.4.6.6. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir CFS France

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole l'émission d'une opinion erronée dans le cadre de la revue croisée, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Le grief est écarté.

II.4.6.7. A propos de l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion erronée dans le cadre de la revue croisée, en raison de l'absence de documentation de toute analyse sur la non-dépréciation de la créance Agro Plus, alors que les co-commissaires aux comptes faisaient état de la nécessité de déprécier cette créance, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Le grief est écarté.

II.4.6.8 A propos de la comptabilisation de l'avance consentie par la société Financière Turenne Lafayette à la société Géo

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes 2015, l'émission d'une opinion non étayées en raison de l'absence, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique des travaux réalisés par le co-commissaires aux comptes et de travaux complémentaires sur l'avance en compte courant consentie à Géo, en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Le grief est retenu au regard des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.6.9. A propos de la valorisation du fonds de commerce Géo

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes annuels 2014 et 2015 de la société Géo, l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce de la société Géo, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-16 à 18 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus pour les deux exercices, au regard des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.6.10. A propos de l'évaluation du poste « autres créances » dans les comptes 2012 à 2015 de la société Agripole

Il était reproché à la société PWC Audit, pour les comptes sociaux 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion non étayée en raison de l'absence de documentation de la revue croisée sur les travaux mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Le grief est retenu, au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.7. Grievs à l'encontre de M. Gravier

II.4.7.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, y compris la comptabilisation de factures à établir dans la société William Saurin, et les comptes annuels 2012, 2013, 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Les griefs sont écartés pour l'exercice 2012 des sociétés Madrange et Géo.

En revanche, si le défaut de test sur le contrôle interne ne peut, en lui-même, être reproché à M. Gravier, les griefs sont fondés sur l'insuffisance des travaux effectués à propos de l'audit des créances clients, qui affecte par contrecoup l'audit du chiffre d'affaires de ces sociétés. Ils sont retenus de la manière suivante :

- pour les exercices 2013, 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8 ;

- pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, y compris la comptabilisation de factures à établir dans la société William Saurin, au regard du paragraphe 12 de la NEP 100, motif pris que le dossier de travail de la société PWC Audit ne contient pas de formalisation de l'appréciation finale portée par le

commissaire aux comptes sur l'absence d'anomalies et sur l'absence de nécessité de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

II.4.7.2. A Propos de l'audit des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à M. Gravier :

- pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo, une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci ;

- une absence de revue croisée et de documentation de celle-ci pour les achats et les dettes fournisseurs de l'exercice 2012 de la société Madrange ainsi que pour les dettes fournisseurs de l'exercice 2013 de la société Géo et seulement une documentation de la revue croisée pour l'exercice 2013 de la société Madrange et l'exercice 2012 de la société Géo ;

Le tout en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11.

Les griefs sont écartés.

II.4.7.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à M. Gravier :

- pour les comptes annuels 2012 de la société Madrange et les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Géo, une absence de revue croisée, d'analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes, de diligence d'audit complémentaire réalisée par eux-mêmes.

- Pour les comptes annuels 2013, 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la revue croisée ;

- pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de la revue croisée et de l'absence de revue des comptes audités par les commissaires aux comptes des filiales ;

Le tout en violation des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8, NEP 600, § 28 à 30 et NEP 700, § 11 et les articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce

L'ensemble des griefs est retenu au regard des NEP 100, § 10 à 14, NEP 200, § 5, NEP 240, § 6, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7.

En revanche, sont écartés les griefs fondés sur la NEP 600, ainsi que sur la NEP 230, § 2 et 4.

II.4.7.4. A propos de l'évaluation des titres de participation

Il était reproché à M. Gravier :

- pour les comptes annuels 2012, 2013, 2014 et 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'opinions non étayées, dans le cadre de la revue croisée, en raison de l'absence d'analyse critique des travaux des co-commissaires aux comptes et de travaux complémentaires ;

- pour les comptes annuels 2013, 2014 et 2015 de la société Financière Turenne Lafayette, l'émission d'une opinion erronée sur l'évaluation des titres de participation ;

- pour les comptes 2015 des sociétés Agripole, l'émission d'une opinion erronée sur l'évaluation des titres de participation ;

- pour les comptes 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions non étayées sur les titres Géo ;

- pour les comptes 2012, 2014 et 2015 de la société Madrange, l'émission d'opinions erronées sur l'évaluation des titres Géo ;

Le tout en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11 et 12, des articles L. 123-18 et L. 123-19 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus dans leur totalité, au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 620 § 12, des articles L. 123-18, L. 123-19, L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce, des articles 322-9 et 332-3 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-25 et 221-3 du règlement ANC 2014-03.

II.4.7.5. A propos de la valorisation des marques dans les comptes consolidés 2015 d'Agripole

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion non étayée en raison de l'absence, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique documentée du caractère raisonnable des hypothèses retenues par des tiers et par la société Agripole pour valoriser les marques détenues par les sociétés du groupe, en violation des NEP 100 § 12 à 14, 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 620 § 8 à 12 et NEP 700 § 11 et les articles L. 821-13, L. 823-9, al. 2, et L. 823-15 du code de commerce.

Le grief est retenu, sauf en ce qui concerne la vérification de la compétence et de l'indépendance de Me Ennochi, au regard des articles NEP 100 § 12, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4 et NEP 500 § 5 à 7 et 14.

II.4.7.6. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir CFS France

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole l'émission d'une opinion erronée dans le cadre de la revue croisée, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Le grief est écarté.

II.4.7.7. A propos de l'absence de dépréciation de la créance Agro Plus

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes consolidés 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion erronée dans le cadre de la revue croisée, en raison de l'absence de documentation de toute analyse sur la non-dépréciation de la créance Agro Plus, alors que les co-commissaires aux comptes faisaient état de la nécessité de déprécier cette créance, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al.1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Le grief est écarté.

II.4.7.8. A propos de la comptabilisation dans les comptes 2012 à 2015 de Financière Turenne Lafayette de l'avance consentie à Géo

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes annuels 2012, 2013, 2014 et 2015, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence, dans le cadre de la revue croisée, d'analyse critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et de travaux complémentaires sur l'avance en compte courant consentie à Géo, en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11,12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Les griefs sont retenus pour les quatre exercices au regard des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 540 § 11,12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.7.9. A propos de la valorisation du fonds de commerce Géo

Il était reproché à M. Gravier :

- pour les comptes annuels 2012 de la société Géo, l'émission d'une opinion non étayée, en raison de travaux d'audit considérés comme insuffisants et inappropriés pour obtenir une assurance élevée sur la valeur du fonds de commerce de la société, en violation des articles L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11.

- pour les comptes annuels 2013, 2014 et 2015 de la société Géo, l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré de conséquence d'une anomalie significative non corrigée de - 2,5 M€ portant sur la valeur du fonds de commerce de la société Géo, en violation des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15, de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03 et des articles 214-16 à 18 du règlement ANC 2014-03.

Les griefs sont retenus au regard des articles L. 123-18, L. 821-13 et L. 823-9, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7 et de l'article 322-5 du règlement CRC 99-03.

II.4.7.10. A propos du poste « autres créances » dans les comptes 2012 à 2015 d'Agripole

Il était reproché à M. Gravier, pour les comptes sociaux 2015 de la société Agripole, l'émission d'une opinion non étayée en raison de l'absence de documentation de la revue croisée sur les travaux mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions, l'existence et l'évaluation du poste comptable « autres créances », en violation des NEP 100 § 12 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et NEP 700 § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

Le grief est retenu, au regard des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-15 du code de commerce.

II.4.8. Griefs à l'encontre de de M. Krief

II.4.8.1. A propos de l'audit du chiffre d'affaires et des créances clients hors groupe

Il était reproché à M. Krief, pour les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

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

obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices du chiffre d'affaires, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Les griefs sont retenus pour les exercices 2012 et 2013, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

II.4.8.2. A propos de l'audit des achats et des dettes fournisseurs hors groupe

Il était reproché à M. Krief, pour les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, l'émission d'opinions non étayées en raison de l'absence de documentation de travaux d'audit suffisants et appropriés mis en œuvre pour obtenir une assurance élevée sur les assertions réalité, mesure et séparation des exercices des achats et des dettes fournisseurs, en violation des NEP 100 § 10 à 14, NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 330 § 10, 25 et 26, NEP 500 § 5 à 7, NEP 530 § 7 et 8, NEP 600 § 16, 28 à 30 et NEP 700 § 11.

Les griefs sont retenus pour les exercices 2012 et 2013, au regard des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 315 § 16, NEP 500 § 5 à 7 et NEP 530 § 7 et 8.

II.4.8.3. A propos des avances financières sur stocks de viande porcine espagnole

Il était reproché à M. Krief, pour les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée, l'émission d'opinions non étayées pour ne pas avoir documenté la mise en œuvre de travaux d'audit suffisants et appropriés pour obtenir une assurance élevée sur l'existence et l'évaluation des avances financières sur stocks, lors de l'audit des en violation des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6 et 22, NEP 330, § 25 et 26, NEP 500, § 5 à 7, NEP 530, § 7 et 8 et NEP 700, § 11 et des articles L. 821-13, I, L. 823-9, al. 1, et L. 823-10, 1^{er} alinéa, du code de commerce.

Les griefs sont retenus au regard des NEP 200, § 5, NEP 230, § 2 et 4, NEP 240, § 6, NEP 330, § 25 et 26, et NEP 500, § 5 à 7.

II.4.8.4. A propos de la comptabilisation d'un produit à recevoir CFS France

Il était reproché à M. Krief, pour les comptes annuels 2012 et 2013 de la société Les Salaisons de l'Arrée l'émission d'opinions erronées pour ne pas avoir tiré les conséquences d'une anomalie significative non corrigée de 2 M€, en violation des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 230 § 2 et 4, NEP 240 § 6 et 22, NEP 330 § 22, 25 et 26,

NEP 500 § 5 à 7, NEP 540 § 11, 12 et 14, NEP 620 § 12 et NEP 700 § 11, 12 et 15.

Les griefs sont retenus pour les deux exercices au regard des articles L. 123-21, L. 821-13, L. 823-9 et L. 823-10, al. 1, du code de commerce et des NEP 200 § 5, NEP 240 § 6 et 22 et NEP 500 § 5 à 7.

II.5. Les sanctions

Aux termes de ses conclusions et après avoir rappelé que la mission de certification est une mission légale, que les NEP ne constituent pas un simple guide professionnel dont la méconnaissance serait dépourvue de toute sanction et que le dossier d'audit doit être documenté afin de justifier l'opinion émise par le commissaire aux comptes, le rapporteur général demande que soient prononcées à l'encontre :

- de MM. Krief, Gravier, Sardet, Schwaller et Tamet, la radiation disciplinaire ;
- des sociétés Mazars, PWC Entreprises, PWC Audit et Michel Tamet & Associés, une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la mission de commissaire aux comptes assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;

Il demande, en outre, à l'encontre :

- de M. Sardet, une sanction pécuniaire de 250 000 euros et l'interdiction d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaires aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public pendant 3 ans ;
- de M. Gravier, une sanction pécuniaire de 250 000 euros ;
- des sociétés Mazars et PWC Audit, une sanction pécuniaire d'un million d'euros.

A titre subsidiaire, pour le cas où la sanction de radiation n'apparaîtrait pas justifiée pour M. Schwaller, le rapporteur général propose de prononcer à la place une mesure d'interdiction temporaire d'exercer la mission de commissaire aux comptes pour une durée de 5 ans, assortie d'une sanction pécuniaire, dont il n'a pas chiffré le montant.

Les conseils des personnes mises en cause ont tous dénoncé le caractère disproportionné des sanctions demandées, reprochant au rapporteur général de ne pas avoir tenu compte de l'absence d'antécédents de leurs clients et des explications apportées par eux tout au long de la séance de la formation restreinte qui s'est prolongée sur plusieurs jours.

Le conseil de M. Tamet et de la société Michel Tamet & Associés a fait valoir, en outre, que, si ses clients avaient pu faillir dans le cadre de cette affaire, le contrôle qualité dont ils avaient fait l'objet courant 2019 démontrait qu'ils savaient documenter un dossier et justifier une opinion.

Sur ce, la formation restreinte :

La totalité des manquements commis par MM. Krief et Tamet, ainsi que par les sociétés Michel Tamet & Associés et PWC Entreprises, l'a été avant le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit.

Pour MM. Gravier, Sardet et Schwaller, ainsi que pour les sociétés Mazars et PWC Audit, les manquements ont été commis avant et après le 17 juin 2016.

Il convient donc de s'assurer que les faits commis avant cette date constituaient bien à l'époque de leur commission un manquement disciplinaire et que celui-ci est toujours prévu et sanctionné dans les textes actuels.

Les articles L. 823-9, alinéas 1 et 2, et L. 823-10, alinéa 1^{er}, n'ont pas été modifiés depuis la publication de l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005. Les seules modifications introduites à l'article L. 823-15 concernent des références de textes. Les modifications apportées à la rédaction de l'article L. 821-13 par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 ne sont que rédactionnelles.

Par ailleurs, la substance de l'article R. 822-32 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure au 17 juin 2016, qui prévoit que « *toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel [...] constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8* » est reprise par l'article L. 824-1, I, du même code, qui énonce depuis le 17 juin 2016, que constitue une faute disciplinaire, tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession. Comme il a été indiqué ci-avant (cf. II.1.5. Point 9), en mentionnant les conditions légales d'exercice, l'article L. 824-1 du code de commerce ne vise pas seulement les conditions d'exercice prévues par des textes législatifs, mais l'ensemble des conditions d'exercice définies par des normes comportant des prescriptions générales obligatoires, parmi lesquelles les normes d'exercice professionnel, homologuées par arrêté du garde des sceaux, auxquelles renvoie expressément l'alinéa 2 de l'article L. 821-13 précité.

S'agissant maintenant des sanctions susceptibles d'être prononcées, il convient de rappeler que l'article L. 822-8 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance du 17 mars 2016, prévoyait l'avertissement, le blâme, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, assortie ou non du sursis total ou partiel, la radiation de la liste et le retrait de l'honorariat. Il énonçait, en outre, que l'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire pouvaient être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

L'article L. 824-2 du code de commerce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016, 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.

En conséquence, il est toujours possible aujourd'hui de sanctionner les manquements commis avant le 17 juin 2016, sous réserve de prononcer une sanction qui était encourue à l'époque des faits. Ainsi, MM. Krief et Tamet et les sociétés Michel Tamet & Associés et PWC Entreprises, dont les faits constitutifs des griefs retenus sont antérieurs au 17 juin 2016, n'encourent pas de sanction pécuniaire.

En revanche, il est possible de prononcer une telle sanction contre MM. Gravier, Sardet et Schwaller et contre les sociétés Mazars et PWC Audit, comme le demande le rapporteur général, étant toutefois précisé que seuls les faits commis à partir du 17 juin 2016 peuvent justifier le prononcé d'une sanction pécuniaire ou d'une interdiction 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. Il convient à cet égard de retenir la date de signature du rapport de certification, de sorte que seuls les griefs relatifs à la certification des comptes des sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo, pour l'exercice 2015, dont les rapports ont respectivement été signés les 21 juin 2016 pour la première et le 27 juin 2016 pour les trois autres sociétés, peuvent être pris en compte pour le prononcé des deux sanctions mentionnées ici. En outre, la réalisation d'une prestation interdite par M. Sardet et la violation de l'article 15 du code de déontologie par la société Mazars peuvent également justifier l'application de ces deux sanctions, ces manquements étant postérieurs au 17 juin 2016 comme il a été exposé ci-dessus (cf. II.3.1. et II.3.2.1).

Enfin, pour déterminer la sanction à prononcer contre chacune des personnes poursuivies, il convient d'appliquer l'article L. 824-12 du code de commerce qui énonce, dans sa rédaction issue de l'ordonnance du 1^{er} décembre 2016, que les sanctions doivent être « *déterminées en tenant compte : 1° De la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ; 2° De la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ; 3° De la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ; 4° De l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ; 5° Du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ; 6° Des manquements commis précédemment par la personne intéressée ; 7° Lorsque la sanction est prononcée en raison de manquement aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre 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* ».

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

Pour apprécier la gravité des manquements, il convient de s'attacher à la matérialité des faits, à leur répétition et à leur importance, sans qu'importe à cet égard le nombre de NEP dont la violation est caractérisée.

1. Le cas de M. Sardet

Il résulte de ce qui précède que les griefs reprochés à M. Sardet sont, pour la plus grande partie d'entre eux, établis et que certains constituent des manquements graves aux textes qui régissent la fonction de commissaire aux comptes.

En effet, en acceptant délibérément la mise en place et le maintien d'un co-commissariat de pure façade avec la société Michel Tamet & Associés, malgré trois avis rendus par le Haut conseil sur le nécessaire équilibre dans la répartition des tâches entre les différents commissaires aux comptes, en ayant aucun contact, selon ses propres déclarations, avec M. Gravier, autre co-commissaire aux comptes, en ne connaissant pas les membres de sa propre équipe d'audit, en fondant son appréciation du dossier d'audit sur la base de synthèses orales que lui faisait M. Schwaller et en consacrant un temps très limité à l'audit des comptes des sociétés du groupe Agripole, M. Sardet, faisant le choix de se tenir éloigné des travaux d'audit pour mieux s'investir dans des activités autres, à l'intérieur des sociétés du réseau Mazars comme à l'extérieur de celui-ci, a progressivement négligé ses responsabilités d'auditeur. Cela s'est notamment traduit par des dossiers d'audit mal tenus ne justifiant pas l'opinion finale sur les comptes. Dans plusieurs cas, cette dernière est même en contradiction avec les indications portées dans les dossiers, y compris dans les notes de synthèse.

Ce manque de rigueur dans la conduite de l'audit des sociétés du groupe Agripole s'est doublé d'un relâchement dans la relation entre le commissaire aux comptes et la dirigeante, au point que M. Sardet a accepté de conseiller celle-ci sur la transmission de son patrimoine, alors qu'il certifiait les comptes des sociétés qu'elle contrôlait. Certes, il a déclaré avoir eu de la compassion pour cette personne qui était, seule, malade et inquiète du devenir de son groupe industriel. Il demeure que le dossier témoigne d'une attitude de M. Sardet qui n'a pas toujours été marquée par une distance prudente avec Mme Piffaut nécessaire à la sauvegarde de son apparence d'impartialité, comme le souligne la participation financière de Mme Piffaut, fut-elle modique, à l'achat d'un véhicule par la fille de M. Sardet.

En manquant de rigueur, dans la conduite des travaux d'audit et dans sa relation avec Mme Piffaut, M. Sardet a donc méconnu à la fois les normes d'exercice

professionnel et les règles déontologiques de la profession de commissaire aux comptes.

Par ailleurs, les manquements relatifs à la conduite de l'audit, qui ont été exposés ci-dessus et rappelés en synthèse, ne sont pas isolés puisqu'ils se sont déroulés sur quatre exercices et dans neuf sociétés. C'est plusieurs dizaines de manquements qui ont été retenus, dont certains sont particulièrement graves. Tel est notamment le cas de ceux concernant l'audit des avances financières sur stocks de viande bovine pour lesquelles M. Sardet n'a, pendant quatre exercices, examiné ni les contrats, ni les factures correspondantes relatives à ces avances, se contentant des explications orales données par Mme Piffaut, ou encore la comptabilisation dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin de chiffres d'affaires non acceptés par les clients pour lesquels il n'a jamais obtenu aucun justificatif ni de l'avancement des négociations tarifaires, ni de l'envoi ou du paiement des factures.

Parmi ces très nombreux manquements, plusieurs, se rattachant aux comptes consolidés et annuels 2015 de la société Agripole et aux comptes annuels 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo, ont été commis postérieurement au 17 juin 2016 et peuvent donc justifier une sanction pécuniaire et une interdiction 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. Il en va de même de la réalisation d'une prestation interdite entre le 17 juin et octobre 2016.

Loin de le disculper, sa faible participation aux travaux d'audit l'accable. L'associé d'un cabinet, quand bien même il disposerait d'une équipe d'audit étoffée et expérimentée, ne peut se borner à signer les rapports sur la base de comptes rendus oraux, sans s'intéresser aux dossiers d'audit.

M. Sardet, qui a signé tous les rapports de certification des comptes 2012 à 2015 des sociétés du groupe Agripole, avait la main mise sur les relations avec la dirigeante du groupe et, selon M. Schwaller, toutes les décisions finales ont été arrêtées par lui. Son implication dans la commission des manquements apparaît totale.

L'ensemble de ces faits est d'autant plus grave que M. Sardet était un professionnel aguerré qui, au cours d'une très longue carrière, a certifié les comptes de sociétés cotées, a exercé de nombreuses et importantes fonctions de direction au sein de la société Mazars SA et du groupe Mazars et notamment la direction du comité des risques, ainsi que dans les instances professionnelles (CRCC de Versailles et CNCC), a contribué à la rédaction du Mémento Pratique Audit Commissariat aux comptes, édité par Francis Lefebvre, ou, encore, a été élu juge au tribunal de commerce de Paris. Ce parcours professionnel accompli l'obligeait à un comportement exemplaire.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que l'absence d'antécédent disciplinaire de M. Sardet, et des éléments de patrimoine fournis par l'intéressé, dont il ne sera pas fait publiquement état dans la présente décision, mais que la formation restreinte a pu examiner, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre la radiation de la liste des commissaires aux comptes et d'assortir cette mesure d'une sanction pécuniaire d'un montant de 100 000 euros ainsi que de l'interdiction, pour une durée de trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaires aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public.

2. Le cas de M. Tamet

Les manquements retenus contre M. Tamet présentent également une particulière gravité par rapport à ce qu'il est attendu d'un commissaire aux comptes aguerri qui exerce cette fonction depuis 1986.

Il ressort, en effet, du dossier que M. Tamet et M. Sardet se sont entendus, malgré les avis rendus en la matière par le Haut conseil ci-dessus rappelés, pour mettre en place en 2009 et le maintenir par la suite un co-commissariat de pure façade au sein duquel la société Michel Tamet & Associés n'accomplissait, selon la lettre de mission, aucune tâche d'audit spécifique, se bornant à réaliser uniquement une revue des travaux de son confrère. Aussi, les dossiers d'audit tenus par M. Tamet ne renfermaient aucun plan de mission, aucune évaluation des risques, aucun seuil de signification, aucun seuil de planification et aucun document témoignant d'une approche d'audit concertée entre les co-commissaires aux comptes.

De surcroît, à partir de 2010, M. Tamet a cessé d'effectuer toute revue croisée des comptes consolidés et annuels de la société Agripole, se reposant entièrement sur le travail de son confrère, au point qu'il a indiqué, dans ses déclarations d'activité, consacrer chaque année une heure de son temps à l'audit des comptes 2012, 2013 et 2014 de la société Agripole.

Poursuivis entre 2012 et 2014, ces faits correspondant à une complète démission de ses responsabilités par un commissaire aux comptes, sont particulièrement graves, tant au regard de leur caractère délibéré que de leur durée puisqu'ils ont persisté jusqu'à la fin du mandat en 2014. Par sa passivité, M. Tamet a facilité les manquements relevés dans ce dossier.

En signant pendant trois ans des rapports de certification, dont ceux concernant les comptes consolidés de la société Agripole, alors qu'il n'avait pas procédé à des travaux en dehors de l'audit des impôts différés, pour lesquels au demeurant de sérieux manquements sont relevés, M. Tamet a commis des fautes d'une gravité particulière.

La bonne appréciation dont M. Tamet a fait l'objet à la suite d'un contrôle qualité réalisé courant 2019, ne se rattachant à aucun des critères énumérés à l'article L. 824-12 du code de commerce, ne peut être prise en compte dans la détermination de la sanction.

En conséquence, au regard de la gravité des faits, de leur durée et de leur caractère délibéré, malgré l'absence d'antécédent disciplinaire de M. Tamet, il y a lieu de prononcer à son encontre la radiation de la liste des commissaires aux comptes.

3. Le cas de la société Michel Tamet & Associés

La société Michel Tamet & Associés était titulaire du mandat de certification des comptes consolidés et annuels de la société Agripole. A ce titre, elle est reconnue responsable des mêmes manquements que ceux retenus à l'encontre de M. Tamet, son associé, qui a agi en son nom et pour son compte. Les manquements retenus présentent le même degré de gravité et leur durée est la même.

La bonne appréciation dont la société Michel Tamet & Associés a fait l'objet à la suite d'un contrôle qualité réalisé courant 2019, ne se rattachant à aucun des critères énumérés à l'article L. 824-12 du code de commerce, ne peut être prise en compte dans la détermination de la sanction.

Déterminer la juste sanction contre une société dont l'objet social est l'audit, comme c'est le cas pour la société Michel Tamet & Associés, est une décision délicate en raison, d'une part, d'un choix de sanctions limité, dont certaines peuvent avoir, en outre, des conséquences irrémédiables pour la société sanctionnée et entraîner de graves inconvénients pour les clients de celle-ci, d'autre part, du fait que l'amende, n'est pas envisageable, toutes les fautes ayant été commises avant le 17 juin 2016.

En effet, la radiation de la liste des commissaires aux comptes, comme l'interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes emporteraient pendant la durée de la sanction, l'interdiction à la fois d'exercer la profession de commissaire aux comptes et de faire état de la qualité de commissaire aux comptes (article R. 824-25 du code de commerce). Cela signifierait que la société devrait cesser d'exercer tous ses mandats en cours et d'en solliciter d'autres. Autrement dit, ces deux sanctions entraîneraient la liquidation de la société et le licenciement de son personnel

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que l'absence d'antécédent disciplinaire de la société Michel Tamet & Associés, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant cinq ans, assortie du sursis pour la totalité de sa durée.

4. Le cas de M. Schwaller

Les griefs retenus à l'encontre de M. Schwaller sont, les manquements déontologiques mis à part, les mêmes que ceux imputés à M. Sardet, plus ceux concernant les comptes annuels 2015 de la société Conserverie du Languedoc que n'a pas audités M. Sardet. Il partage donc avec ce dernier la gravité et la durée des

griefs relatifs à la certification des comptes. C'est donc plusieurs dizaines de manquements qui ont été retenus, dont certains sont particulièrement graves. Tel est notamment le cas de ceux concernant l'audit des avances financières sur stocks de viande bovine pour lesquelles M. Schwaller n'a, pendant quatre exercices, examiné ni les contrats, ni les factures correspondantes relatives à ces avances, se contentant des explications orales données par Mme Piffaut, ou encore la comptabilisation dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin de chiffres d'affaires non acceptés par les clients pour lesquels il n'a jamais obtenu aucun justificatif ni de l'avancement des négociations tarifaires, ni de l'envoi ou du paiement des factures.

Tout comme M. Sardet, M. Schwaller a fait preuve d'un manque grave de rigueur en faisant le choix de ne pas lire systématiquement les notes de synthèse élaborées à son intention par l'équipe d'audit pour chacune des sociétés du groupe Agripole, se contentant de prendre connaissance des documents destinés au client, lesquels ne contenaient pas la totalité des difficultés pointées par l'audit des comptes, ou encore en fondant ses opinions sur les déclarations de la direction des entités sans chercher à les objectiver par la collecte d'éléments probants.

S'il a davantage suivi les travaux d'audit que M. Sardet, son implication apparaît cependant insuffisante au regard du temps passé, selon les documents versés au dossier. En cela, il porte la même responsabilité que M. Sardet au regard de la mauvaise tenue des dossiers qui ne documentent pas l'opinion à laquelle il est parvenu ou qui contiennent des notes contradictoires.

De la même manière, M. Schwaller, s'il n'a pas participé à la mise en place du co-commissariat aux comptes avec la société Michel Tamet & Associés, s'est accommodé de cette situation, apparemment sans état d'âme, lorsqu'il est devenu associé signataire en 2012.

Son implication dans la commission des faits est totale dans la mesure où il a cosigné tous les rapports de certification des comptes entre 2012 et 2015.

Ceci étant, la sanction à prononcer contre M. Schwaller doit prendre en compte, premièrement, son âge (47 ans), deuxièmement, le fait qu'il est devenu cosignataire des comptes à partir de 2012 seulement quand M. Sardet les signait depuis 1999, troisièmement, le fait qu'il ne s'est jamais vraiment affranchi de l'autorité de M. Sardet sous la direction duquel il avait travaillé comme collaborateur entre 2009 et 2012, se définissant avant tout comme un associé technique, quatrièmement, sa coopération dans le cadre de l'enquête et, enfin, l'absence de grief tenant au manque d'indépendance du fait d'une proximité avec Mme Piffaut.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que de l'absence d'antécédent disciplinaire de M. Schwaller, et des éléments de patrimoine fournis par l'intéressé, dont il ne sera pas fait publiquement état dans la présente décision, mais que la formation restreinte a pu examiner, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre l'interdiction d'exercer la fonction de

commissaire aux comptes pendant 18 mois assortie du sursis pour la totalité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 euros.

5. Le cas de la société Mazars

La société Mazars a été titulaire du mandat de certification des comptes consolidés et annuels de la société Agripole et de ceux relatifs aux comptes annuels de dix filiales. Pour certaines sociétés, le mandat remontait de 1997 à 1999. La société Mazars était ce qu'il convient d'appeler le commissaire aux comptes historique ou de référence des sociétés du groupe Agripole.

Elle est reconnue responsable des mêmes manquements relatifs à la certification des comptes que ceux retenus à l'encontre de MM. Sardet et Schwaller, ses associés, qui ont agi en son nom et pour son compte. Aussi, les manquements qui lui sont imputables présentent le même degré de gravité que ceux retenus contre ces deux associés et leur durée est la même. Comme eux, elle porte notamment la responsabilité du maintien d'un co-commissariat aux comptes de pure façade avec la société Michel Tamet & Associés, plus des dizaines de manquements, dont certains sont particulièrement graves, comme, par exemple, l'audit des avances financières sur stocks de viande bovine pour lesquelles ses associés n'ont, pendant quatre exercices, examiné ni les contrats, ni les factures correspondantes relatives à ces avances, se contentant des explications orales données par Mme Piffaut, ou encore la comptabilisation dans les comptes consolidés 2014 et 2015 de la société Agripole et les comptes annuels 2014 et 2015 de la société William Saurin de chiffres d'affaires non acceptés par les clients pour lesquels ses associés n'ont jamais obtenu aucun justificatif ni de l'avancement des négociations tarifaires, ni de l'envoi ou du paiement des factures.

En outre, la responsabilité disciplinaire de la société Mazars est caractérisée pour une faute qui lui est propre, l'absence de mise en place d'une procédure satisfaisante pour identifier les dossiers non EIP à risques. A ce propos, il convient de retenir que la société Mazars a eu son attention attirée chaque année par le Haut conseil, entre 2010 et 2016, sur cette faiblesse d'organisation dans ses procédures internes, sans qu'elle y remédie malgré l'engagement qu'elle avait pris de le faire selon le rapport définitif relatif au contrôle périodique de 2015.

En termes d'organisation interne, de procédures d'audit, de qualité en général, une société d'audit de la taille et de la renommée de celles de la société Mazars se doit de respecter les exigences du code de déontologie et, surtout, de veiller à la bonne application par ses associés et ses équipes d'audit des procédures et des recommandations permettant de s'y conformer.

Retenir pour les mandats non EIP un système dans lequel le signalement d'un dossier à risques reposait uniquement sur l'initiative des associés signataires des rapports sur les comptes était non conforme et inefficace car il exposait la société Mazars à ignorer l'existence d'un dossier présentant des risques, lorsque les associés considéraient que le mandat n'était pas risqué ou s'abstenaient de le signaler, alors que des critères objectifs prenant en considération, par exemple, la

durée des mandats et l'absence de rotation des associés signataires, le temps passé par ceux-ci sur l'audit ou encore l'instabilité de l'équipe d'audit auraient permis à la société Mazars de mettre en œuvre une procédure plus sécurisée.

Par ce défaut d'organisation, la société Mazars porte atteinte à l'objectif poursuivi par tout audit financier qui est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs des états financiers.

Déterminer la juste sanction contre une société dont l'objet social est l'audit, comme c'est le cas pour la société Mazars, est une décision délicate en raison, d'une part, d'un choix de sanctions limité, dont certaines peuvent avoir, en outre, des conséquences irrémédiables pour la société sanctionnée et entraîner de graves inconvénients pour les clients de celle-ci, d'autre part, du fait que l'amende n'est envisageable que pour les fautes commises postérieurement au 17 juin 2016.

En effet, la radiation de la liste des commissaires aux comptes, comme l'interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes emporteraient pendant la durée de la sanction, l'interdiction à la fois d'exercer la profession de commissaire aux comptes et de faire état de la qualité de commissaire aux comptes (article R. 824-25 du code de commerce). Cela signifierait que la société devrait cesser d'exercer tous ses mandats en cours et d'en solliciter d'autres. Ces deux sanctions pourraient entraîner des licenciements de personnel.

Le prononcé d'une sanction pécuniaire contre la société Mazars est possible pour les fautes commises postérieurement au 17 juin 2016. Mais, force est de constater que le plus grand nombre de manquements a été commis avant cette date. Seuls les manquements se rattachant à l'audit des comptes consolidés et annuels de la société Agripole et des comptes annuels des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo, pour l'exercice 2015, tous certifiés entre le 21 et le 27 juin 2016, et l'absence, jusqu'au 27 juin 2016, de la mise en œuvre d'une procédure permettant d'identifier les risques des mandats non EIP, constituent des fautes susceptibles d'être sanctionnées par une sanction pécuniaire. Prononcer, comme le propose le rapporteur général, le maximum de la sanction pécuniaire prévue par l'article L. 824-2 du code de commerce serait disproportionné par rapport au nombre de fautes retenues postérieurement au 17 juin 2016.

Il ressort donc de ce qui précède que, outre une sanction pécuniaire, seule l'interdiction d'exercer, assortie du sursis, est envisageable.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que de l'absence d'antécédent disciplinaire de la société Mazars, de sa coopération dans le cadre de l'enquête et des éléments financiers communiqués par celle-ci faisant apparaître le montant des honoraires de certification des comptes et des diligences directement liées versés par les sociétés du groupe Agripole, au cours des années 2012 à 2015, ainsi que les derniers bénéfices réalisés, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 12 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, ainsi qu'une sanction pécuniaire d'un montant de 400 000 euros.

6. Le cas de M. Gravier

Il résulte de ce qui précède que les manquements retenus à l'encontre de M. Gravier sont sensiblement moins nombreux que ceux concernant MM. Sardet et Schwaller et la société Mazars. Cela s'explique par le fait que les sociétés PWC Entreprises et PWC Audit, dont M. Gravier a été pour chacune d'entre elles l'associé signataire, ont été co-commissaires aux comptes de quatre sociétés seulement (les sociétés Agripole, Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo) et que, pour la société Agripole, la société PWC Audit et M. Gravier sont intervenus seulement lors de l'exercice 2015.

Par ailleurs, aucun manquement au code de déontologie ne lui est reproché. Il est concerné uniquement par des griefs relatifs à la certification des comptes. Si certains d'entre eux mettent en évidence une négligence grave de la part d'un professionnel aguerri, commissaire aux comptes depuis 1991 et ancien président de la CRCC de Pau, comme par exemple celui concernant les avances financières sur stocks de viande bovine ou encore celui relatif à la comptabilisation dans les comptes consolidés 2015 de la société Agripole de chiffres d'affaires non acceptés par les clients de la société William Saurin, d'autres portant sur des lacunes de documentation, dans le cadre de la revue croisée, des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, doivent être relativisés.

La responsabilité de M. Gravier doit être également appréciée en tenant compte de l'absence d'antécédent disciplinaire et de sa coopération dans le cadre de l'enquête.

Dès lors, compte tenu de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que des éléments de patrimoine fournis par l'intéressé, dont il ne sera pas fait publiquement état dans la présente décision, mais que la formation restreinte a pu examiner, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à l'encontre de M. Gravier un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 euros.

7. Le cas de la société PWC Entreprises

La société PWC Entreprises a certifié les comptes annuels 2012 à 2014 de la société Financière Turenne Lafayette et les comptes annuels 2012 et 2013 des sociétés Madrange et Géo.

Elle est reconnue responsable des mêmes manquements que ceux retenus à l'encontre de M. Gravier, son associé, qui a agi en son nom et pour son compte. Aussi, les manquements qui lui sont imputables présentent le même degré de gravité que ceux retenus contre celui-ci pour les entités et les exercices ci-dessus mentionnés.

Si certaines fautes mettent en évidence une négligence grave de la part d'une société d'audit appartenant à un réseau international de cette importance, comme par exemple celle concernant les avances financières sur stocks de viande bovine, d'autres portant sur des lacunes de documentation, dans le cadre de la revue

croisée, des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, doivent être relativisées.

Les fautes imputées à la société PWC Entreprises ayant été commises avant le 17 juin 2016, celle-ci n'encourt pas de sanction financière.

Par ailleurs, l'activité de cette société est aujourd'hui consacrée exclusivement à l'expertise-comptable et non plus à l'audit.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que de l'absence d'antécédent disciplinaire de la société PWC Entreprises et de sa coopération dans le cadre de l'enquête, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre un blâme.

8. Le cas de la société PWC Audit

La société PWC Audit a certifié les comptes consolidés et annuels 2015 de la société Agripole, les comptes annuels 2015 de la société Financière Turenne Lafayette et les comptes annuels 2014 et 2015 des sociétés Madrange et Géo.

Elle est reconnue responsable des mêmes manquements que ceux retenus à l'encontre de M. Gravier, son associé, qui a agi en son nom et pour son compte. Aussi, les manquements qui lui sont imputables présentent le même degré de gravité que ceux retenus contre celui-ci pour les entités et les exercices ci-dessus mentionnés.

Si certaines fautes mettent en évidence une négligence grave de la part d'une société d'audit appartenant à un réseau international de cette importance, comme par exemple celle concernant les avances financières sur stocks de viande bovine ou encore celle relative à la comptabilisation dans les comptes consolidés 2015 de la société Agripole de chiffres d'affaires non acceptés par les clients de la société William Saurin, d'autres portant sur des lacunes de documentation, dans le cadre de la revue croisée, des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, doivent être relativisées.

La certification des comptes annuels 2014 des sociétés Madrange et Géo est intervenue avant le 17 juin 2016. En revanche, la signature des rapports de certification des comptes consolidés et annuels 2015 de la société Agripole, des comptes annuels 2015 des sociétés Financière Turenne Lafayette, Madrange et Géo est postérieure à cette date, ce qui rend possible le prononcé d'une sanction financière.

Dès lors, en tenant compte de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que de l'absence d'antécédent disciplinaire de la société PWC Audit, de sa coopération dans le cadre de l'enquête et des éléments financiers communiqués par celle-ci faisant apparaître le montant des honoraires perçus en 2015 pour les missions de certification des quatre sociétés précitées ainsi que les derniers bénéficiaires réalisés, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de

l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 euros.

9. Le cas de M. Krief

De toutes les personnes poursuivies dans ce dossier, le cas de M. Krief est celui qui apparaît le plus singulier. En effet, les griefs notifiés et retenus par la formation restreinte sont peu nombreux, concernent une seule société, deux exercices et portent, pour le plus grand nombre, sur une absence de documentation des dossiers d'audit, de sorte que la démarche du commissaire aux comptes pour parvenir à son opinion sur les comptes n'est pas compréhensible pour une personne extérieure à la mission ayant une expérience de la pratique d'audit. Ils ne sauraient donc justifier la même sanction que celle prononcée contre les autres commissaires aux comptes personnes physiques.

Par ailleurs, M. Krief exerce, contrairement aux autres mis en cause, l'activité de commissaire aux comptes en son nom personnel et sans collaborateur. Inscrit auprès de la CRCC de Paris depuis 2008, titulaire de huit mandats, il n'a pas une expérience professionnelle dans le commissariat aux comptes comparable à celle des autres personnes poursuivies.

Enfin, les manquements qui lui sont imputés ont tous été commis avant le 17 juin 2016, de sorte qu'il n'encourt pas de sanction pécuniaire.

Dès lors, compte tenu de l'ensemble de ces éléments d'appréciation, ainsi que de l'absence d'antécédent disciplinaire et de la coopération de M. Krief dans le cadre de l'enquête, il y a lieu, dans le respect du principe de proportionnalité et du principe de l'individualisation des peines, de prononcer à son encontre un avertissement.

II.6. La publication de la décision sur le site internet du Haut conseil

Aux termes de l'article L. 824-13 du code de commerce, la décision de la formation restreinte est publiée sur le site internet du Haut conseil.

Un nouveau conseil de M. Gravier et des deux sociétés PWC a fait parvenir un courrier daté du 12 janvier 2021 pour demander de différer la publication de la décision sur le site internet du Haut conseil jusqu'à l'issue du recours en référé-suspension que cet avocat entend introduire devant le Conseil d'Etat en cas de sanction de ses clients.

Ce courrier, qui est parvenu alors que les débats étaient clos, ne semble pas avoir été adressé en copie au rapporteur général ainsi qu'aux autres personnes poursuivies et à leur conseil, de sorte qu'il n'a pas été soumis au principe de la contradiction.

En tout état de cause, si l'article L. 824-13 précité envisage la possibilité de différer la publicité de la décision soit à propos d'une sanction prononcée en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, soit lorsque l'anonymat est insuffisant à garantir la stabilité des marchés financiers « *ou lorsque les mesures concernées sont jugées mineures, pour garantir la proportionnalité de la publication de la décision* », il n'est pas démontré par l'auteur du courrier que ces conditions sont réunies dans la présente affaire.

* * *
* *
*

III. PAR CES MOTIFS

Dit que la formation restreinte est valablement et régulièrement saisie ;

Déclare irrecevables les questions prioritaires de constitutionnalité présentées par M. Gravier et les sociétés PricewaterhouseCoopers Entreprises SARL et PricewaterhouseCoopers Audit SAS ;

Dit n'y avoir lieu à transmettre les questions préjudicielles présentées par MM. Gravier, Schwaller et Tamet et par les sociétés Mazars SA, PricewaterhouseCoopers Entreprises SARL et PricewaterhouseCoopers Audit SAS et Michel Tamet & Associés SAS ;

Rejette les demandes de sursis à statuer présentées par l'ensemble des personnes poursuivies ;

Rejette les exceptions de nullité présentées par l'ensemble des personnes poursuivies ;

Prononce à l'encontre de :

- **M. Pierre Sardet**, la radiation de la liste des commissaires aux comptes, une sanction pécuniaire d'un montant de 100 000 euros (cent mille euros) et l'interdiction, pour une durée de trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaires aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public ;
- **M. Michel Tamet**, la radiation de la liste des commissaires aux comptes ;
- **la société Michel Tamet & Associés SAS**, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant cinq ans, assortie du sursis pour la totalité de sa durée ;
- **M. Eric Schwaller**, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 18 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, et une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 euros (cinquante mille euros) ;
- **la société Mazars SA**, l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pendant 12 mois, assortie du sursis pour la totalité de sa durée, et une sanction pécuniaire d'un montant de 400 000 euros (quatre cent mille euros) ;
- **M. Laurent Gravier**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 10 000 euros (dix mille euros) ;

Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes

104, avenue du Président Kennedy – 75016 Paris

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

- **la société PricewaterhouseCoopers Entreprises SARL**, un blâme ;
- **la société PricewaterhouseCoopers Audit SAS**, un blâme et une sanction pécuniaire d'un montant de 50 000 euros (cinquante mille euros) ;
- **M. Gilbert Krief**, un avertissement ;

Si dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la présente décision, M. Schwaller et les sociétés Mazars SA et Michel Tamet & Associés SAS commettent une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde, conformément aux dispositions de l'article L. 824-2, III, du code de commerce.

Constate que la présente décision sera publiée de manière non anonyme sur le site internet du Haut conseil du commissariat aux comptes, conformément à l'article L. 824-13 du code de commerce ; vu l'article R. 824-22 du même code, fixe à cinq ans la durée de la publication à compter du 19 février 2021 ;

Conformément aux articles R. 824-14 du code de commerce et R. 811-2 du code de justice administrative, la présente décision peut faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat, dans les deux mois de sa notification.

Fait à Paris, le 19 février 2021.

Le Secrétaire de séance

Le Président

David Chiappini

Jean-Pierre Zanoto